

به نام خدا
فصلنامه پژوهش حسابداری
سال ششم، شماره ۲۲، پاییز ۱۳۹۵

فصلنامه

پژوهش حسابداری

صاحب امتیاز: دانشگاه الزهراء (س)

مدیر مسئول: علی رحمانی، دانشیار دانشگاه الزهراء (س)

سرمدبیر: شهناز مشایخ، دانشیار دانشگاه الزهراء (س)

مدیر داخلی: پریسا سادات بهبهانی نیا، استادیار دانشگاه الزهراء (س)

هیئت تحریریه:

پریسا سادات بهبهانی نیا، استادیار دانشگاه الزهراء (س)

رضوان حجازی، استاد دانشگاه الزهراء (س)

سید علی حسینی، استادیار دانشگاه الزهراء (س)

حمید حقیقت، دانشیار دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

ولی خدادادی، دانشیار دانشگاه شهید چمران اهواز

سید احمد خلیفه سلطانی، دانشیار دانشگاه الزهراء (س)

محمد کاشانی پور، دانشیار دانشگاه تهران

غلامرضا کردستانی، دانشیار دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

شهناز مشایخ، دانشیار دانشگاه الزهراء (س)

بیبا مشایخی، دانشیار دانشگاه تهران

مهناز ملا نظری، دانشیار دانشگاه الزهراء (س)

کاوه مهرانی، دانشیار دانشگاه تهران

اعظم ولی زاده، استادیار دانشگاه الزهراء (س)

ویراستار علمی: پریسا سادات بهبهانی نیا

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: پرستو مصطفایی

طراح جلد: مریم صمدیان

صفحه آرا: خدیجه اسفندی

امور هماهنگی و اجرا: اعظم پاک خصال و خدیجه اسفندی

نشانی: تهران، میدان شیخ بهایی شمالی، دانشگاه الزهراء (س)، دانشکده

علوم اجتماعی و اقتصادی کد پستی: ۱۹۹۳۸۹۳۹۷۳

تلفن: ۸۵۶۹۲۴۲۱ و ۸۵۶۹۲۷۴۵ نمابر: ۸۸۲۵۲۱۷۸

رایانامه: jar@alzahra.ac.ir

وبگاه: <http://ijar.alzahra.ac.ir>

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۹/۲۲۵۱۶ مورخ ۱۳۸۹/۹/۲۸ از وزارت فرهنگ و

ارشاد اسلامی به چاپ می رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

تحقیق‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استادان و پژوهشگران گرامی که تحقیق‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم تحقیق به موارد زیر توجه کنند.

۱. شکل تحقیق

تحقیق در محیط نرم‌افزاری Word 2007، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، قلم فارسی متن B Nazanin با اندازه قلم: برای عنوان تحقیق ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی تحقیق ۱۲، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰/۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ چین)، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و ماخذ) و بدون شماره گذاری صفحات، حروف چینی و فایل اصلی تحقیق و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت تحقیق‌ها www.jera.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن تحقیق از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار تحقیق

۲-۱. صفحه جلد تحقیق: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل تحقیق؛
- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛
- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)، نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر و نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

۲-۲. **صفحه اول تحقیق:** عنوان و چکیده تحقیق به زبان فارسی. چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف تحقیق، روش تحقیق، یافته‌های تحقیق، و نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه) و کد طبقه‌بندی JEL باشد. این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوه استفاده از آن در پایگاه اینترنتی: www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.html قابل دسترسی است.

۲-۳. **صفحه دوم تا انتهای تحقیق:** این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛
- مروری بر پیشینه (صرفاً تحقیق‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای تحقیق را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های تحقیق؛
- روش تحقیق (شامل: روش تحقیق، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های تحقیق (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های تحقیق‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با تحقیق‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد)، و در صورت لزوم پیشنهاد برای تحقیق‌های آتی با توجه به محدودیت‌های تحقیق یا چگونگی توسعه تحقیق حاضر)؛
- فهرست منابع.
- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌های فارسی در متن تحقیق از روش APA (ای. پی. ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که:

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود. هر منبعی که در متن تحقیق به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود. در صورت نیازه توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای. پی. ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و بر اساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره گذاری می‌شود:

۴-۱. **کتاب:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)

۴-۲. **تحقیق:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان تحقیق. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان تحقیق. (نقطه)

۴-۳. **مقالات برخط:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان تحقیق. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان تحقیق. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۴-۳. **گزارش‌ها و سایر منابع:** در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

-در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.

-فهرست منابع نیازمند شماره گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا تحقیقی که زودتر (قدیمی تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging) ۰/۵ سانتی متر می‌باشد.

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آن‌ها اشاره شده، درج شوند. برای شماره گذاری از شماره ۱ (عددی و داخل پرانتز، مانند نگاره ۱) تا... استفاده شود. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌ها است با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جدا اما دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا... شماره گذاری شوند.

۶. پی‌نوشت‌ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی‌نوشت (نه زیر نویس) و به صورت نگاره چهار ستونی (شامل شماره پی‌نوشت و محتوای پی‌نوشت) با خطوط نامرئی (No Border) ارائه شود. شماره گذاری پی‌نوشت‌ها به صورت متنی و بدون استفاده از تکنیک EndNote در ورد درج شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دو نقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.

- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.

- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر می‌باشد:

عناوین معادل انگلیسی

BSc.	کارشناس
MSc. Student	دانشجوی کارشناسی ارشد
MSc.	کارشناسی ارشد
Ph. D. Student	دانشجوی دکترا
Ph. D.	دکترا
Assistant Prof.	استادیار
Associate Prof.	دانشیار
Prof.	استاد

* تحقیق‌های فرستاده شده نباید به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.

* فصلنامه از پذیرش تحقیق‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.

* فصلنامه در ویرایش تحقیق‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و تحقیق‌هایی را که دریافت می‌کند، باز نمی‌گرداند.

* مسئولیت صحت و سقم مطالب تحقیق به عهده نویسنده است.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش تحقیق‌ها

* فایل ورد را به زبان انگلیسی نام‌گذاری کنید. این نام باید شامل: نام خانوادگی نویسنده اول و تاریخ ارسال تحقیق باشد. ۱۳۹۱ تحقیق‌ها صرفاً از طریق وبگاه مجله دریافت می‌شود.

* به منظور تسریع در فرایند داوری و چاپ تحقیق، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال تحقیق از ویرایش فنی و ادبی تحقیق و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل نمایند.

* تحقیق‌های تحقیقی به تحقیق‌هایی گفته می‌شود که از پروژه تحقیقاتی، رساله دکتری یا پایان‌نامه کارشناسی ارشد استخراج شده باشد.

فهرست مطالب

- ۱..... بررسی ابعاد زبان گزارشگری XBRL و سطوح پذیرش آن
مهناز نوجوان، مهدی محمدی، مهدی فیلی سرایی
- ۱۷..... تطبیق گزاره‌های اخلاق در متون اسلامی و متون حسابداری
مصطفی عبدی، مهدی کاظمی علوم، علیرضا اکبری امامی
- ۳۵..... داده‌های بزرگ چگونه حسابداری مالی را تغییر خواهند داد؟
علی ثقفی، موسی جوانی قلندری
- ۵۱..... بررسی تأثیر ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه کاری مشروط
کاوه پرنندین، مهرداد قنبری، محمد درخشانی درخش
- بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با
محافظه کاری حسابداری
احمد خدامی پور، سمیه حسینی نیا
- ۹۷..... تأثیر توانایی مدیریتی بر کارایی سرمایه‌گذاری
داریوش فروغی، امین ساکیانی

بررسی ابعاد زبان گزارشگری XBRL و سطوح پذیرش

آن^۱

مهناز نوجوان^۲، مهدی محمدی^۳، مهدی فیل سرایی^۴

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۷/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱۱/۰۳

چکیده

امروزه زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL)^۱ به عنوان یک انقلاب در گزارشگری مالی تلقی می شود که باعث کاهش هزینه تولید، کاهش میزان خطا و دسترسی سریع تر و آسان تر به اطلاعات و افزایش ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات جهت استفاده تولیدکنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات صورت های مالی می شود. استفاده از XBRL اکنون برای تمامی شرکت های تجاری بزرگ امری ضروری می باشد، اما بسیاری از شرکت ها هنوز هم در برابر استفاده از آن بدون یک دستورالعمل خارجی مقاومت می کنند. فقدان یک دستورالعمل برای استفاده داخلی از XBRL، همراه با آزادی عمل گسترده در چگونگی پاسخگویی شرکت ها به نیازهای صورت های مالی تبدیل شده به XBRL، منجر به پیدایش سطوح گوناگون استفاده از این زبان شده است. مقاله حاضر با استفاده از روش کتابخانه ای و مرور مطالعات صورت گرفته در این زمینه، ابتدا به تشریح زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL) و سطوح مختلف پذیرش آن می پردازد، سپس به بیان وضعیت ایران در زمینه پذیرش و پیاده سازی این زبان می پردازد.

واژه های کلیدی: گزارشگری مالی، زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL)، سطوح

پذیرش XBRL.

طبقه بندی موضوعی: M41

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2528

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، نویسنده مسئول، (nojavanmahnaz@gmail.com)

^۳ دکتری تخصصی حسابداری، (mehdimohammadi11671@gmail.com)

^۴ دانشجوی دکتری حسابداری و هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بجنورد، (Filsaraei@yahoo.com)

مقدمه

موج تازه و پرسرعت فناوری اطلاعات و ارتباطات همه عرصه‌ها را در برمی‌گیرد، حرفه حسابداری شاید بیشتر از دیگران در معرض برخورداری از امکانات محیط جدید باشد. تلاش‌های دهه‌های اخیر سبب شده تا فضای تازه و اثربخش‌تری برای گزارشگری مالی فراهم شود (عرب مازاریزی، ۱۳۸۳). با رشد اینترنت و استفاده از تکنولوژی وب، آینده تجارت جهانی به طور اساسی در حال تغییر می‌باشد. این تحول عظیم و بنیادی اگر چه ممکن است بزرگ‌تر از انقلاب صنعتی نباشد، اما اهمیتش کمتر از آن نیست (پاتل و کارسی، ۲۰۰۰). با توجه به هزینه‌های پایین و سهولت دسترسی بین‌المللی از طریق اینترنت و وب، روش ارتباط مالی شرکت‌ها با ذینفعان با سرعت فزاینده به سمت استفاده از اینترنت و وب در حال تغییر است. بسته به اندازه شرکت‌ها و ضریب توسعه کشورها، اطلاعات کشورها و اطلاعات مالی شرکت‌ها در وب سایت آنها موجود می‌باشد. به عنوان مثال ۹۹ درصد از ۵۰۰ شرکت مجله فورچون^۱ دارای وب سایت می‌باشند و ۹۴ درصد از اطلاعات این سایت‌ها شامل اطلاعات مالی می‌باشد (احمد پور، باقریان و باقریان، ۱۳۸۸). امروزه استفاده از شبکه اینترنت و مرورگرهای اینترنتی این امکان را به وجود آورده‌اند تا گزارشات مالی به صورت آنلاین در دسترس باشد. نظر به اینکه ارائه اطلاعات معتبر و به موقع و قابل مقایسه برای حمایت از سرمایه‌گذاران جهت کمک در فرآیند تصمیم‌گیری و همچنین داشتن یک بازار سرمایه کارا با اهمیت است، این هدف با پیدایش تکنولوژی‌هایی مانند اینترنت و سرویس‌های مرتبط همچون گزارشگری آنلاین از طریق وب ممکن شده است (باقریان کاسگری، ۱۳۸۶). گزارشگری مالی تحت وب و به طور خاص زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر XBRL، انقلاب جدیدی در زنجیره عرضه اطلاعات ایجاد نموده است. XBRL یک زبان گزارشگری اینترنتی و تحت شبکه جهانی وب می‌باشد و روند و شیوه‌ای جدید از گزارشگری مالی ارائه می‌کند. هدف از به کارگیری این زبان جدید در بازار سرمایه، گزارشدهی یکسان صورت‌های مالی و کمک بیشتر به استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌ها است (شیپوریان و احمدی، ۱۳۸۸).

اگرچه زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر به عنوان یک راه برای بهبود و بهره‌وری گزارشگری مالی، دقت و صحت اطلاعات مالی، به‌هنگام بودن و قابلیت اطمینان داده‌های مالی و راحتی در کسب و تجزیه و تحلیل داده‌ها مطرح می‌باشد، اما بسیاری از شرکت‌ها هنوز هم در

برابر استفاده از آن بدون یک دستور خارجی مقاومت می‌کنند. فقدان یک دستورالعمل برای استفاده داخلی از XBRL، همراه با آزادی عمل گسترده در چگونگی پاسخگویی به نیازهای مربوط به صورت‌های مالی تبدیل شده به XBRL توسط شرکت‌ها، منجر به پیدایش سطوح مختلف پذیرش XBRL شده است.

زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL)

زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL) یک زبان گزارشگری اینترنتی و تحت شبکه جهانی وب بوده که در این زبان صورت‌های مالی واحدهای تجاری براساس اشکال و فرمت‌های خاصی تهیه و در اینترنت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. این زبان در سرتاسر جهان مشترک بوده و امکان تغییر و پردازش اطلاعات نیز در آن میسر است. زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر، روند و شیوه‌ای جدید در گزارشگری مالی ارائه می‌کند و هدف از بکارگیری این زبان جدید در بازار سرمایه، گزارشدهی یکسان صورت‌های مالی و کمک بیشتر به استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌ها است. XBRL مغایرتی با استانداردهای حسابداری ندارد و فرصتی را برای جهانی نمودن و بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه ایجاد نموده و زمینه را برای ورود شرکت‌ها به بازارهای بین‌المللی فراهم می‌سازد.

برخی معتقدند که استفاده از زبان XBRL، موجب یکنواخت شدن محتوای گزارش‌های مالی خواهد شد (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۴). استفاده‌کنندگان اطلاعات تجاری، با استفاده از XBRL نیازی به تبدیل اطلاعات تجاری از شکلی به شکل دیگر ندارند و این امر باعث افزایش سرعت گزارشگری می‌شود، اطلاعات و گزارشات قابل اتکاتر، کارآتر و قابل دسترس خواهد شد و ارائه صورت‌های مالی در سطح بین‌المللی را تسهیل می‌بخشد (شیپوریان و احمدی، ۱۳۸۸). XBRL کاربردی از زبان کامپیوتری XML^۳ و خاص گزارشگری مالی تجاری است که در حرفه مالی می‌تواند برای ورود اطلاعات به سیستم، از سوی منتشرکننده مورد استفاده قرار گیرد. این راه کار به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا اطلاعات خود را به استفاده‌کنندگان به شکل استاندارد گزارش نمایند. در حقیقت به گفته بسیاری از صاحب نظران حرفه، XBRL چندین شکاف عمده در فرآیند جمع آوری، طبقه‌بندی و گزارش اطلاعات مالی بین سیستم‌های تجاری را حذف و موجب بهبود فوق‌العاده‌ای در کیفیت اطلاعات می‌شود (میربلوک و انوشه،

(۱۳۹۲). مأموریت XBRL استاندارد کردن داده‌ها و به نوعی برچسب زدن و یک زبان کردن اطلاعات مالی است. هنگامی که اطلاعات، استاندارد شوند و در رایانه قرار گیرند، امکان استفاده از این اطلاعات برای مقاصد مختلف امکان پذیر است. در آینده نزدیک همه به سوی XBRL خواهند رفت، زیرا نخست این امکان فراهم می‌شود که یک بار داده‌ها وارد شوند، اما به دفعات استفاده شوند. همچنین مزیت‌های دیگری همچون افزایش دقت، فراهم آمدن امکان تحلیلگری بهتر و آسان تر، کاهش هزینه‌ها، افزایش سرعت و یکپارچه سازی اطلاعات در سطح جهانی را به دنبال دارد. هنر XBRL این است که با استاندارد سازی بین محتوا و متن یا زمینه هماهنگی ایجاد نماید. هنگامی که اطلاعات کدگذاری می‌شود و براساس استانداردهای بین‌المللی طبقه‌بندی می‌شود، این اطلاعات برای تمام دنیا قابل فهم و دسترس است و امکان حضور سرمایه‌گذاران خارجی را در بازار فراهم خواهد کرد. پیوستن به IFRS^۴ به عنوان پیش نیاز استقرار XBRL مطرح است (پوریان‌نسب و اسکندری، ۱۳۹۲). همانند استانداردهای حسابداری که مدیران مالی را هدایت می‌کنند که چگونه معاملات تجاری را حسابداری و اطلاعات مالی را گزارش نمایند، استانداردهای XBRL نیز مدیران را هدایت می‌کنند که چگونه اطلاعات مالی را به صورت استاندارد و الکترونیکی گزارش کنند (کاپزولی، ۲۰۰۷). XBRL ایجاد شد تا به عنوان یک استاندارد گزارشگری شرکت‌ها در اینترنت عمل نماید (برگرون، ۲۰۰۳، بوریتز و نو، ۲۰۰۳).

XBRL یک رویکرد استاندارد جهانی است که تبادل اطلاعات کسب و کار و به خصوص گزارشگری مالی را در سراسر جهان متحول ساخته و پیاده سازی و پذیرش زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر، در سطح جهانی از سوی کشورهای مختلف به سرعت رو به افزایش است (پوریان‌نسب و اسکندری، ۱۳۹۲). به عنوان مثال، در دسامبر ۲۰۰۲ در بورس نیویورک^۵ تصویب شد که از زبان گزارشگری مالی توسعه پذیر برای انتشار اطلاعات استفاده شود و همچنین از این استاندارد برای دریافت گزارشات شرکت‌ها استفاده شود و انطباق با آن از سال ۲۰۰۵ الزامی می‌باشد. استفاده از این استاندارد در بورس نزدیک از سال ۲۰۰۴ به صورت رسمی آغاز گردید (باقریان کاسگری، ۱۳۸۶). شایان ذکر است، در سند استراتژی توسعه بازار سرمایه آمریکا برای سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۹ استفاده از داده‌های استاندارد مانند XBRL به عنوان یکی از بندهای اساسی در نظر گرفته شده است.

برنامه راهبردی کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)

صفحه ۵۸: قابلیت دسترسی و استفاده برای پرونده تهیه کنندگان

SEC استفاده از قالب بندی "داده‌های ضمیمه شده" از قبیل XBRL را برای افشای مالی، ساده کردن فرم‌ها و روند تکمیل، تهیه و بهبود فرآیندهای داخلی و ابزارهای تحلیلی مورد استفاده توسط کارکنان برای مرور تکمیل پرونده‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد.

شکل (۱): استفاده از استاندارد XBRL به عنوان یکی از بندهای اساسی در سند استراتژی

در اکتبر سال ۲۰۰۴ نیز کمیته بورس اروپا تصویب کرد که از سال ۲۰۰۵ استفاده از فرمت استاندارد در انتشار گزارشات شرکت‌ها اجباری شود (باقریان کاسگری، ۱۳۸۶).

چنانچه کشوری خود را با پیشرفت‌های تکنولوژی وفق ندهد و به این موج شتابان و فراگیر نپیوندد، در آینده‌ای نه چندان دور، در رقابت بین‌المللی به حاشیه رانده خواهد شد و بسیاری از فرصت‌های کسب و کار را به سود دیگران از دست خواهد داد.

سطوح پذیرش XBRL

گارنر و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهش خود چهار نوع مختلف از پذیرندگان XBRL را تعریف نموده‌اند که شامل ناپذیرنده، کم پذیرنده، پذیرنده متوسط و پذیرنده بالا است. به طور کلی شرکت‌ها، سطح پذیرش را بر اساس هزینه‌ها و منافع حاصل از هر سطح انتخاب می‌کنند. ناپذیرندگان شرکت‌هایی هستند که به هیچ وجه برای هیچ هدفی از XBRL استفاده نمی‌کنند. کم پذیرندگان از XBRL برای اهداف نظارتی و یا شریک تجاری استفاده می‌کنند، اما تبدیل داده‌های خود به XBRL را برون‌سپاری می‌کنند. پذیرندگان متوسط آن دسته از شرکت‌هایی هستند که تبدیل داده‌های مالی به XBRL را به صورت داخلی انجام داده و از اطلاعات مالی با فرمت XBRL تنها برای مقاصد خارجی استفاده می‌کنند. در نهایت، پذیرندگان بالا، داده‌های خود را به صورت داخلی به XBRL تبدیل نموده و از آن برای اهداف داخلی و خارجی استفاده می‌کنند. نگاره‌های یک و دو در زیر به ترتیب سطوح مختلف پذیرش XBRL و مزایا و معایب هر سطح پذیرش را به طور خلاصه ارائه نموده است:

نگاره (۱): سطوح مختلف XBRL

عدم پذیرش	پذیرش کم	پذیرش متوسط	پذیرش بالا
عدم تبدیل داده‌ها	برون‌سپاری	اجرا شده به صورت داخلی	اجرا شده به صورت داخلی
عدم استفاده خارجی	استفاده جهت پاسخگویی به نیازهای نظارتی یا شرکای تجاری	استفاده جهت پاسخگویی به نیازهای نظارتی یا شرکای تجاری	استفاده جهت پاسخگویی به نیازهای نظارتی یا شرکای تجاری
عدم استفاده داخلی از XBRL	عدم استفاده داخلی	عدم استفاده داخلی	استفاده داخلی

نگاره (۲): خلاصه مزایا و معایب سطوح مختلف XBRL

سطح پذیرش	مزایا	معایب
عدم پذیرش	<ul style="list-style-type: none"> - به تخصص XBRL داخلی نیاز ندارد. - به سرمایه‌گذاری نیاز ندارد. - بدون نیاز به مهارت و تخصص اضافی - اطلاعات گزارشگری مالی می‌تواند سریع‌تر تکمیل و از زمان کارکنان کمتر از سطوح دیگر استفاده شود. 	<ul style="list-style-type: none"> - از دست دادن هرگونه مزیت احتمالی استفاده از XBRL
پذیرش کم	<ul style="list-style-type: none"> - به تخصص XBRL داخلی نیاز ندارد. - به سرمایه‌گذاری نیاز ندارد. - منحنی یادگیری نسبت به پذیرش متوسط و بالا است. - اطلاعات گزارشگری مالی می‌تواند سریع‌تر تکمیل و از زمان کارکنان کمتر از پذیرش متوسط و بالا استفاده شود. 	<ul style="list-style-type: none"> - نیازمند استخدام یک فروشنده برای تبدیل داده‌ها است. - نیازمند برخی سطوح تخصص XBRL داخلی برای بررسی کار فروشنده است. - ممکن است هزینه تهیه گزارش‌های خارجی را افزایش دهد.
پذیرش متوسط	<ul style="list-style-type: none"> - حفظ کنترل بر روند تبدیل - پایین‌ترین سطح سرمایه‌گذاری - پایین‌ترین سطح تخصص XBRL مورد نیاز است. 	<ul style="list-style-type: none"> - نیازمند سرمایه‌گذاری در نرم‌افزار و سخت‌افزار لازم برای تبدیل است. - نیازمند برخی سطوح تخصص XBRL داخلی است.
پذیرش بالا	<ul style="list-style-type: none"> - حفظ کنترل بر روند تبدیل - انتقال آسان‌تر داده‌های مالی داخلی - کاهش احتمالی هزینه کل 	<ul style="list-style-type: none"> - نیازمند بالاترین سطح سرمایه‌گذاری در نرم‌افزار و سخت‌افزار لازم برای تبدیل است. - نیازمند بالاترین سطح تخصص XBRL داخلی است.

ناپذیرندگان

ناپذیرندگان نیازی به استفاده از XBRL توسط شریک تجاری یا سازمان نظارتی نمی‌بینند. با عدم پذیرش، این شرکت‌ها از هزینه‌های مالی در ارتباط با تبدیل XBRL جلوگیری کرده و همچنین از هرگونه مزایای احتمالی در ارتباط با استفاده از XBRL چشم‌پوشی نموده‌اند. نمونه ناپذیرندگان شامل شرکت‌های خصوصی و یا شرکت‌های واقع در کشورهای بدون حکم قانونی برای XBRL می‌باشد.

کم‌پذیرندگان

با انتخاب برون‌سپاری تبدیل داده‌ها به فرمت XBRL، کم‌پذیرندگان نیاز به تغییر قابل توجه سیستم‌های اطلاعاتی خود و پذیرش XBRL برای استفاده داخلی را از بین برده‌اند. سازمان‌ها اغلب پذیرش کم را انتخاب می‌کنند، زیرا آنها تصور می‌کنند برون‌سپاری ارزان‌تر است و نیاز به تخصص داخلی برای برچسب زدن XBRL ندارد.

برون‌سپاری تبدیل داده‌ها به فرمت XBRL به‌طور معمول از مراحل زیر تشکیل شده است:

۱- شرکت یک فروشنده تعیین می‌کند.

۲- شرکت صورت‌های مالی خود را به فروشنده تسلیم می‌کند.

۳- فروشنده صورت‌های مالی را به XBRL تبدیل می‌کند.

۴- یک مدیر در شرکت صورت‌های مالی تبدیل شده به XBRL توسط فروشنده را جهت اطمینان از صحت و کامل بودن بررسی می‌کند.

فرآیند برون‌سپاری معمولاً به‌طور متوسط ۳ تا ۴ ماه طول می‌کشد تا تکمیل شود. اگر چه روش برون‌سپاری به سازمان امکان انتقال کار تبدیل به یک شرکت دیگر را می‌دهد، اما مدیران باید دارای دانش لازم برای بررسی صحت و کامل بودن صورت‌های مالی تبدیل شده به XBRL باشند. یکی از مزایای برون‌سپاری تبدیل، این است که میزان زمان صرف شده می‌تواند به طور قابل توجهی نسبت به زمانی که تبدیل داده‌ها از طریق فرآیندهای داخلی انجام می‌شود، کاهش یابد.

پذیرندگان متوسط

پذیرندگان متوسط، سیستم‌های مالی فعلی را حفظ کرده و داده‌های مالی خود را از طریق فرآیندهای داخلی، برای برآورده ساختن الزامات قانونی و یا شریک تجاری به فرمت XBRL تبدیل می‌کنند. این سطح پذیرش نشان دهنده پایین‌ترین سطح سرمایه‌گذاری برای تبدیل داخلی XBRL می‌باشد.

پذیرندگان متوسط میزان زیادی پول و زمان برای تبدیل صورت‌های مالی خود صرف می‌کنند، اما آن‌ها از XBRL برای مقاصد داخلی استفاده نمی‌کنند و به این ترتیب ممکن است به‌طور کامل از مزایای بهره‌وری از XBRL برخوردار نشوند. آن‌ها با انجام تبدیل، قادر به حفظ کنترل بر فرآیند تبدیل صورت‌های مالی خود هستند، اما XBRL هنوز به‌طور کامل در سیستم حسابداری مالی گنجانده نشده است.

پذیرندگان بالا

پذیرندگان بالا امکان برخورداری از مزایای کامل پذیرش XBRL را دارند. با پذیرش بالا، کنترل کامل بر فرآیند تبدیل را حفظ کرده، یک انتقال آسان از داده‌های مالی داخلی انجام داده و امکان تحقق بخشیدن به کاهش هزینه‌های کل گزارش را دارا هستند.

جان استنشال (۲۰۰۷)، یک مورد که در آن روش پذیرش بالا، ۲۵٪ در زمان و هزینه گزارشگری مالی، صرفه‌جویی کرده را استناد کرده است. پذیرندگان بالا ممکن است همچنین از XBRL به صورت داخلی برای برخی مقاصد استفاده نمایند.

یکی از اشکالات ممکن برای پذیرش بالا این است که پذیرندگان باید سطح بالایی از تخصص را دارا باشند و همچنین در سخت افزار و نرم افزارهای لازم برای تبدیل داده‌های مالی به XBRL سرمایه‌گذاری نمایند. در بررسی آنلاینی که توسط گارنر و همکاران، با هدف اندازه‌گیری سطح پذیرش XBRL از شرکت‌های فعال در سراسر مناطق مختلف جهان و از صنایع مختلف صورت گرفت، نتایج زیر حاصل گردید:

نگاره (۳): سطوح پذیرش شرکت‌کنندگان در نظرسنجی

درصد	تعداد	سطح پذیرش
۳،۲۶٪	۲۵	عدم پذیرش
۳،۲۶٪	۲۵	پذیرش کم
۹،۱۸٪	۱۷	پذیرش متوسط
۴،۲۸٪	۲۷	پذیرش بالا

همانطور که نگاره ۳ نشان می‌دهد، اکثریت اندکی از سازمان‌های ناپذیرنده (۳،۲۶٪) یا کم پذیرنده (۳،۲۶٪) XBRL هستند. تقریباً ۱۹٪ از شرکت‌ها پذیرندگان متوسط (۹،۱۸٪) و (۲۸،۴٪) پذیرندگان بالا هستند. این نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌ها در درجه اول از یکی از دو استراتژی پذیرش: (۱) برون‌سپاری تبدیل XBRL و یا (۲) تبدیل به XBRL داخلی و استفاده از آن برای مقاصد داخلی و خارجی، استفاده می‌کنند.

مرور ادبیات پیشین و عوامل مؤثر بر پذیرش XBRL

در زیر ضمن مروری بر پژوهش‌های پیشین، عوامل مؤثر بر پذیرش زبان توسعه‌پذیر گزارشگری مالی شناسایی می‌شود:

فشارهای خارجی محیط کسب و کار، مانند رقابت، جهانی شدن و علائق مشتریان می‌تواند بر به کارگیری نوآوری مؤثر باشد (سهرابی و خانلری، ۱۳۸۷). همچنین طبق نظر استادان و همکاران، قابلیت سازمان‌ها در پیش‌بینی و پاسخگویی به تغییرات بازار و صنعت می‌تواند از عوامل حیاتی برای پیاده‌سازی نوآوری باشد (تروشانی و همکاران، ۲۰۰۷). دالین و تروشانی نیز فشارهای محیط خارج از سازمان مانند محیط رقابتی و علائق مشتری را در به کارگیری XBRL مهم دانسته‌اند (وارن و همکاران، ۲۰۰۴).

فشار نهادهای بیرونی، نقش نهادهای بیرونی شامل نهادهای دولتی و اتحادیه‌های صنفی در التزام یا تشویق در به کارگیری این فناوری اهمیت دارد (سهرابی و خانلری، ۱۳۸۷). هیونگ و ووک یون و همکاران (۲۰۱۱) بیان نمودند، تقاضا جهت به کارگیری XBRL زمانی روند رو به رشدی خواهد داشت که دولت XBRL را برای گزارشگری مالی ترویج نماید.

نگرش و حمایت مدیریت، نگرش مدیران نسبت به نوآوری‌ها و نیز مزایای ادراکی از اهمیت عمده‌ای برای به کارگیری برخوردار است. نتایج پژوهش بیتی و پرت هم نشان می‌دهد، مدیران مالی برای به کارگیری XBRL به عنوان قالب گزارش دهی مالی تحت وب، الویت زیادی قائل نیستند (بیتی و پرت، ۱۹۹۰).

الگوی موفق پیاده‌سازی، شرکت‌های پیشرو در پیاده‌سازی موفق سیستم، به جهت الگوی به کارگیری XBRL می‌توانند نقش مهم و هدایت کننده‌ای داشته باشند (لاوسون و همکاران، ۲۰۰۳). وجود یک سازمان قهرمان در تجارت می‌تواند در تصمیم‌گیری و ایجاد انگیزه برای پذیرش فناوری مؤثر باشد (راواشده، ۲۰۰۹). نتایج مطالعات از آمریکا نیز نشان می‌دهد، به دست آوردن تصویر یک شرکت پیشرو در به کارگیری فناوری نقش قابل توجهی در پذیرش داوطلبانه XBRL ایفا می‌نماید (بایرن، ۱۹۹۸).

آموزش و آگاهی کارکنان، میزان آگاهی مدیران و کارکنان از این فناوری و دستاوردهای سازمانی آن می‌تواند به عنوان یک پیش نیاز اولیه برای پیاده‌سازی باشد که از طریق اطلاع رسانی و آموزش ارتقا یابد (سهرابی و خانلری، ۱۳۸۷). آگاهی از مزایای یک نوآوری خاص از پیش شرط‌های به کارگیری آن محسوب می‌شود (مارش و همکاران، ۲۰۰۴). دانش شامل مهارت‌ها و آگاهی و اعتماد به نفس مورد نیاز برای اجرای موفقیت آمیز برنامه‌های کاربردی نوآورانه است. بنابراین، دانش نه تنها در پذیرش نوآوری مؤثر است، بلکه بر سرعت و میزان اجرای نوآوری در سازمان هم مؤثر است (یون و همکاران، ۲۰۱۱).

مهارت‌ها و تجربه‌های فردی کارکنان، از آنجاکه کار با XBRL مستلزم داشتن دانش و مهارت استفاده از کامپیوتر و اینترنت است، بنابراین کارکنانی که دارای مهارت‌ها و تجربه‌های مفیدی در این زمینه باشند در پذیرش و به کارگیری این فناوری راغب‌تر از کاربرانی با مهارت‌های فردی ضعیف هستند (ریوسل و همکاران، ۲۰۰۴). ویژگی‌هایی مثل کیفیت و نیروی انسانی کارآمد نیز به عنوان عوامل درون سازمانی در پذیرش نوآوری مهم هستند (تروشانی و همکاران، ۲۰۰۷).

وضعیت پذیرش و پیاده‌سازی XBRL در ایران

چنانچه کشوری خود را با پیشرفت‌های تکنولوژی وفق ندهد و به این موج شتابان و فراگیر نپیوندد، در آینده‌ای نه چندان دور، در رقابت بین‌المللی به حاشیه رانده خواهد شد و بسیاری از فرصت‌های کسب و کار را به سود دیگران از دست خواهد داد. بدین جهت کشورهای در حال توسعه از جمله ایران برای استفاده بهینه از فرصت‌های تازه‌ای که فناوری اطلاعات و ارتباطات در زمینه گزارشگری مالی پدید آورده است، با توجه به امکانات کشور از یک سو و برخی نقاط ضعف موجود در امر گزارشگری مالی و حرفه حسابداری از سوی دیگر باید تدابیری جدی بیاندیشد و افق نگرش خود را فراتر از مرزهای شیوه‌های سنتی حسابداری و گزارشگری گسترش دهد (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۸).

کشور ما راه زیادی در پیش دارد تا به استانداردهای جهانی این زبان برسد و سازمان بورس در این رابطه اقدامات مثبتی را انجام داده است. استفاده از XBRL به عنوان ترجمه‌کننده صورت‌ها و گزارش‌های مالی بخشی از مسیر پذیرش و به کارگیری IFRS است و لازم است گام‌های زیرساختی و استراتژیک با همگرایی و عزم راسخ بین نهادهای مؤثر حرفه، از جمله وزارت دارایی، سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت بورس ایران، سازمان حسابرسی و انجمن‌های حرفه‌ای برنامه‌ریزی شود تا تغییرات محتوایی لازم به منظور پذیرش این نظام گزارشگری، کامل شود. در این راستا سازمان بورس و اوراق بهادار به تازگی XBRL را در سامانه کدال اجرایی کرده است که گام مهمی در راستای پذیرش IFRS در تمامی شرکت‌ها است (میربلوک و انوشه، ۱۳۹۲). افرادی که در حرفه کار می‌کنند باید با این ادبیات آشنا شوند، زیرا سیستم‌های اطلاعات شرکت‌ها به سمت XBRL و استفاده از فناوری‌های نوین می‌رود. پروژه XBRL در بورس از سال ۱۳۸۶ شروع شده است. در سازمان، کارگروهی با تخصص مالی، حسابداری و فناوری اطلاعات تشکیل و بخشی از کارها در مرحله شناخت انجام شد، تا ادبیات XBRL درک شود. از مشاوران خارجی هم استفاده شده و در نهایت در فاز اول پروژه، خروجی‌های XBRL برای شرکت‌های تولیدی که بخش عمده شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد نهایی شد و از آبان ماه ۱۳۹۲ منتشر گردید (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۳). XBRL اساس حرکت به سمت یکپارچه‌سازی و همگرایی است و توسعه و بکارگیری آن نیاز به عزم جدی گروه‌های مختلف تأثیرگذار و تأثیرپذیر در زنجیره گزارشگری مالی دارد.

حدود ۱۰۰ کشور دنیا این زبان را در بخش‌های مختلف پیاده سازی کرده اند و ما دومین کشور در خاورمیانه هستیم که این فناوری را پیاده سازی کرده ایم (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۳). اگر نخواهیم از جامعه جهانی عقب بمانیم رفتن به سمت XBRL اجتناب ناپذیر است.

چالش‌های پیش‌روی XBRL در ایران

استقرار این سیستم با همه منافع و مزایای خود، چالش‌هایی به همراه خواهد داشت، زیرا کشور ما تقریباً با این زبان بیگانه بوده و راه زیادی در پیش داریم تا به استانداردهای جهانی این زبان برسیم ولی سازمان بورس در این رابطه اقدامات مثبتی را انجام داده است. به هر حال مقاومت شرکت‌ها و مؤسسات در پذیرش و استقرار سیستم، عدم همکاری و همراهی سازمان‌های تأثیر گذار در این زمینه، آموزش XBRL، یکسان‌سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی و... را می‌توان از مهمترین چالش‌های زبان گزارشگری در ایران نام برد.

پیشنهادات

به منظور تشویق شرکت‌های بیشتری برای پذیرش XBRL، نیاز به افزایش و بهبود آموزش جامعه تجاری جهت آشنایی با مزایای بکارگیری آن می‌باشد. با بالاتر بردن سطح آگاهی در مورد این مزایا، سازمان‌ها به درک بالاتری نسبت به XBRL دست می‌یابند و در نهایت باعث افزایش پذیرش آن خواهد گردید.

بکارگیری سیستم گزارشگری تحت وب و به طور خاص XBRL برای یکپارچه سازی گزارشگری مالی در جهت همسان سازی حسابداری در سطح جهانی گامی ضروری می‌باشد. کشور ما برای استفاده بهینه از فرصت‌های تازه‌ای که فناوری اطلاعات و ارتباطات در زمینه گزارشگری مالی پدید آورده است، با توجه به امکانات کشور از یک سو و برخی نقاط ضعف موجود در امر گزارشگری مالی و حرفه حسابداری از سوی دیگر، باید تدابیری جدی بیاندیشد و افق نگرش خود را فراتر از مرزهای شیوه‌های سنتی حسابداری و گزارشگری گسترش دهد. به منظور بهبود امر پیاده سازی XBRL پیشنهاد می‌شود، گام‌های زیرساختی و استراتژیک با همکاری و عزم راسخ بین نهادهای مؤثر حرفه برداشته شود. افرادی که در حرفه کار می‌کنند از طریق آموزش با ادبیات XBRL آشنا شوند و همچنین شاید بهتر باشد همانند سایر کشورها

الزام به گزارشگری تحت وب و با استفاده از محیط زبان XBRL ابتدا بصورت داوطلبانه بوده و سپس برای تمامی شرکت‌های عضو بورس اجباری شود.

نتیجه‌گیری

امروزه زبان گزارشگری کسب و کار توسعه پذیر (XBRL) به عنوان یک انقلاب در گزارشگری مالی تلقی می‌شود که باعث کاهش هزینه‌های تولید، کاهش میزان خطا، دسترسی سریع‌تر و آسان‌تر به اطلاعات و افزایش ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات جهت استفاده تولیدکنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود. در حال حاضر در سراسر دنیا، نگاه‌های اقتصادی بسیاری از XBRL برای تهیه گزارش‌های مالی خود استفاده می‌کنند و تعداد این نگاه‌ها به سرعت رو به افزایش است. حرکت به سمت پذیرش و استفاده از XBRL توسط سازمان‌ها امری اجتناب ناپذیر گردیده است.

فقدان یک دستورالعمل برای استفاده داخلی از XBRL، همراه با آزادی عمل گسترده در چگونگی پاسخگویی شرکت‌ها به نیازهای صورت‌های مالی تبدیل شده به XBRL منجر به پیدایش سطوح مختلف پذیرش و استفاده از XBRL شده است. بالا بردن سطح آگاهی سازمان‌ها در مورد مزایای بکارگیری XBRL از طریق بهبود آموزش، موجب افزایش پذیرش XBRL توسط آن‌ها می‌گردد.

کشور ما راه زیادی در پیش دارد تا به استانداردهای جهانی این زبان برسد ولی سازمان بورس در این رابطه اقدامات مثبتی را انجام داده است. لازم است گام‌های زیرساختی و استراتژیک با همگرایی و عزم راسخ بین نهادهای مؤثر حرفه، از جمله وزارت دارایی، سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت بورس ایران، سازمان حسابرسی و انجمن‌های حرفه‌ای برنامه‌ریزی شود تا تغییرات محتوایی لازم به منظور پذیرش این نظام گزارشگری کامل شود.

پی‌نوشت

۱	Reporting Language Business Extensible (XBRL)	۲	Fortune
۳	Extended Markup Language (XML)	۴	International Financial Reporting Standards (IFRS)
۵	NYSE	۶	European Stock Exchange Commission

منابع

- احمدپور، احمد، باقریان، رقیه و باقریان، عباس، (۱۳۸۸). امکان سنجی بکارگیری XBRL در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۶.
- باقریان کاسگری، عباس، (۱۳۸۶). بورس الکترونیک، استانداردها و شبکه‌های هوشمند نظارتی، ماهنامه بورس، شماره ۶۱، ۶۱-۴۰.
- پوریانسب، امیر و اسکندری، مجید، (۱۳۹۲). XBRL زبان یکپارچه اطلاعات مالی در فضای گسترده جهانی، فصلنامه بازار و سرمایه، شماره ۳۳ و ۳۴، ۴۸-۴۶.
- ثقفی، علی، عرب مازار یزدی، محمد، باغومیان، رافیک، (۱۳۸۴). گزارشگری مالی در اینترنت و وضعیت آن در ایران، مجله مطالعات حسابداری، شماره ۱۱ و ۱۰، سال سوم، ۱۵۹-۱۲۷.
- رحمانی، علی، عبداللهی، علی، مداحی، آزاده، مهیمنی، محمد و نظری، رضا، (۱۳۹۲). میزگرد ضرورت بهبود گزارشگری مالی به کمک فناوری اطلاعات و زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر، فصلنامه حسابرسی، شماره ۶۸، ۴۲-۲۶.
- سهرابی بابک، خانلری، امیر، (۱۳۸۷). پیشنهادها و پیاده‌سازی زبان توسعه‌پذیر گزارشگری کسب و کار، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۶ (۵۶)، ۹۲-۷۹.
- شیبوریان، سعید و احمدی، محمدرضا، (۱۳۸۸). XBRL ضرورتی برای حسابداری و آینده گزارشگری مالی، فصلنامه حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۱، ۵۶-۳۸.
- عرب مازار یزدی، محمد، (۱۳۸۳). گزارشگری مالی در عصر تجارت الکترونیکی، مجموعه سخنرانی‌ها و مقالات همایش گزارشگری مالی، تحولات پیش روی، انجمن حسابداران خبره ایران، ۹۷-۷۷.
- میربلوک، فرهاد و انوشه، مهدیه، (۱۳۹۲). جهانی شدن بورس تهران از جاده XBRL می‌گذرد، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۴ و ۱۰۵، ۶۱-۶۰.
- agricultural businesses, Journal of Small Business and Enterprise Development; 11 (3): 371-381 .
- Bergeron (2003) , Essentials of XBRL. Financial reporting in the 21st Century , Wiley, Hoboken, N. J .
- Boritz , J. E and W. G No, (2003a). Business reporting with XML. XBRL (Extensible Business Reporting Language). The Internet Encyclopedia , john wiley, New York .
- Byrne BM. Structural Equation Modelling. (1998). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates Publishers .
- Capozzoli E. A. (2007). “The impact of XBRL on the oil and gaz industry”, oil IT journal .

- Depietro R, Wiarda E, Fleischer M. (1990). The context for change: organization, technology, and environment. In L. G. Tornatzky, M. Fleischer, The processes of technological Innovation .
- Garner, Dana, Henderson, Dave, Sheets, Steven D, Trinkle, Brad. (2013). "The Different Levels of XBRL Adoption", Management Accounting Quarterly, Vol. 14. No. 20 .
- John Stantial , (2007) , "ROI on XBRL", Journal of Accountancy, pp. 32-35 .
- Lawson R. Alcock C, Cooper J, Burgess L. (2003). Factors affecting adoption of electronic commerce technologies by SMEs: an Australian Study, Journal of Small Business and Enterprise Development; 10 (3): 265-276 .
- Lexington, MA: Lexington Books; 151-232 .
- Marsh HW, Hau K, Wen Z. (2004). In search of golden rules: comment on hypothesis testing approaches to setting cut-off values for fit indexes and dangers in over generalizing Hu and Bentler's findings. Structural Equation Modelling; 11: 320-341
- Neufeld D. J, Dong L, Higgins C. (2007). Charismatic leadership and user acceptance of information technology. European Journal of Information Systems; 16: 496-510 .
- Patel , K and M. C, Carthy (2000). Digital Transformation, Mcgraw Hill, New York .
- Russell D. M, Hoag, A. M. (2004) , People and information technology in the supply chain: Social and organizational influences on adoption. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management; 34 (2): 102-122 .
- Simpson M and Docherty A. J. (2004). E-commerce adoption support and advice for UK SMEs, Journal of Small Business and Enterprise Development; 11 (3): 315-328 .
- Troshani I, Doolin B. (2007). Innovation diffusion: a stakeholder and social network view. European Journal of Innovation Management; 10 (2): 176-200 .
- Warren M. (2004). Farmers online: drivers and impediments in adoption of Internet in UK
- Yoon Hyungwook. Zo Hangjung, Ciganek Andrew. (2011). Does XBRL adoption reduce information asymmetry? Journal of Business Research; 64: 157-163.

تطبیق گزاره‌های اخلاق در متون اسلامی و متون حسابداری^۱

مصطفی عبدی^۲، مهدی کاظمی علوم^۳، علیرضا اکبری امامی^۴

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۹/۲۶

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۱/۱۵

چکیده

پژوهش‌های انجام شده در حوزه اخلاق و حسابداری عمدتاً به موضوعات جانبی پرداخته است. پژوهش‌های اندکی نیز به بررسی ریشه‌های اخلاقی حسابداری پرداخته اند. این تحقیق سعی در برداشتن گامی جدید در زمینه اثبات فرض اخلاقی بودن حسابداری دارد. طبق آموزه‌های دینی، ملاک نهایی اخلاقی بودن، رعایت حقوق انسان‌ها و رضایت خداوند می‌باشد. هر منشی که مقرب به خدا باشد، شاخص خوبی و فضیلت است. این پژوهش، در گام اول به معرفی گزاره‌های مشهور اخلاقی از قبیل عدالت، انصاف و افشاء، تقوا و حقیقت‌گویی، پاسخگویی و حساب‌دهی و شناسایی عادلانه سود در متون اسلامی، قرآن، نهج‌البلاغه و سایر احادیث پرداخته و سپس به نظرات اندیشمندان حسابداری رجوع شده است. در این پژوهش تلاش شده است تا به روش تحلیلی و توصیفی به تایید فرض اخلاقی بودن عمل حسابداری با تطبیق گزاره‌های اخلاقی در متون اسلامی و متون حسابداری پرداخته شود. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از انطباق گزاره‌های اخلاقی موجود در متون اسلامی و متون حسابداری دارد. این پژوهش یک رویکرد جدید در تایید اخلاقی بودن حسابداری است.

واژه‌های کلیدی: اخلاق، اسلام، حسابداری، تطبیق، گزاره.

طبقه‌بندی موضوعی: A10, D80

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2529

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی قزوین، نویسنده مسئول، (abdi.accounting@yahoo.com)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی قزوین، (mkolum1361@gmail.com)

^۴ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی قزوین، (ar.akbary@gmail.com)

مقدمه

اخلاق یعنی رعایت اصول معنوی و ارزش‌هایی که بر رفتار شخص حاکم است و مبنی بر این که درست چیست و نادرست کدام است. ارزش‌های اخلاقی تعیین‌کننده استانداردهایی هستند مبنی بر این که از نظر رفتار و تصمیم‌گیری چه چیزی خوب یا بد است (دفت، ۱۳۸۰).

برخی اخلاق را از جنبه مذهبی و خدایی آن می‌بینند و معتقدند که رفتار اخلاقی را قواعد مذهبی شکل می‌دهند و شامل دستورالعمل‌هایی است که چگونگی رفتار را دیکته می‌کند، اما تاریخ نشان داده است که در اغلب مذاهب، تعیین چنین قواعدی خودش موضوع بحث قابل توجهی بوده است (گافکین، ۲۰۰۷).

بی‌شک بحث‌های اخلاقی از زمانی که انسان گام بر روی زمین گذاشته است، آغاز شد، زیرا اعتقاد بر این است که حضرت آدم علیه‌السلام پیامبر خدا بود. نه تنها فرزندان را با دستورهای اخلاقی آشنا ساخت، بلکه خداوند از همان زمانی که او را آفرید و ساکن بهشت ساخت، مسائل اخلاقی را با اوامر و نواهی‌اش به او آموخت. سایر پیامبران الهی یکی پس از دیگری به تہذیب نفوس و تکمیل اخلاق که خمیرمایه سعادت انسان‌ها است، پرداختند تا نوبت به حضرت مسیح علیه‌السلام رسید که بخش عظیمی از دستوراتش را مباحث اخلاقی تشکیل می‌دهد و همه پیروان و علاقه‌مندان، او را به عنوان معلم اخلاق می‌شناسند. اما بزرگترین معلم اخلاق پیامبر اسلام صلی‌الله‌علیه‌وآله‌بود که با شعار "اخلاق" مبعوث شد و خداوند درباره او فرموده است: "اخلاق تو بسیار عظیم و شایسته است" (سوره قلم، آیه ۴). به هر حال بعد از پیامبر اسلام صلی‌الله‌علیه‌وآله، امامان معصوم علیهم‌السلام به گواهی روایات اخلاقی گسترده‌ای که از آنان نقل شده، بزرگترین معلمان اخلاق بودند.

اخلاق در اسلام مورد تاکید فراوان بوده و یکی از مهمترین اهداف پیامبران از نظر قرآن کریم مسئله اخلاق است، زیرا اعتلا و سعادت انسان‌ها در گرو پابندی و آراستگی به اخلاق الهی است (حاجی بابائیان امیری، ۱۳۸۸). دین اسلام بطور مستقیم با همه ابعاد زندگی، همچون چگونگی انجام معامله و تجارت مرتبط است. شریعت نه تنها آیین اسلامی را پوشش می‌دهد، بلکه بسیاری از جنبه‌های زندگی روزمره، همچون جنبه‌های اقتصادی، بانکداری، تجارت یا قوانین اجتماعی را نیز دربر دارد. مسلمانان موظف‌اند، فعالیت‌های خود را مطابق با قوانین اسلام و

شریعت اسلامی انجام دهند. به عنوان نمونه دستیابی به صداقت، امانت داری و خدمت به دیگران، بخشی از این فعالیت‌ها می‌باشد.

تناقضاتی در بین تعریف اخلاق در بین مذاهب وجود دارد. بنابراین انتظار می‌رود، تغییر در دین و مذهب افراد، منجر به تغییر نگرش افراد نسبت به گزاره‌های اخلاقی گردد.

این مقاله با رجوع به متون اسلامی و تمرکز بر متون حسابداری، سعی در تطبیق گزاره‌های اخلاق اسلامی و اخلاق حسابداری دارد. یافته‌های مقاله حاضر می‌تواند حاکی از این باشد که اگر به حسابداری از دریچه گزاره‌های عمل اخلاقی در متون اسلامی نگریسته شود، حسابداری می‌تواند آن گزاره‌ها را برآورده سازد یا خیر؟

روش پژوهش

این پژوهش در گام اول به روش تحلیلی و توصیفی و با بررسی متون معتبر و مشهور اسلامی سعی در رسیدن به گزاره‌هایی که نمایانگر اخلاق در دین اسلام باشد، می‌پردازد. به این منظور، قرآن کریم، نهج البلاغه و سایر احادیث که به نقل از ائمه اطهار (ع) در کتب معتبر نقل شده است را مورد واکاوی و بررسی قرار می‌دهد. در گام دوم گزاره‌های مشهور در متون اسلامی استخراج و فهرست بندی گردید. از بین گزاره‌های بدست آمده تعداد پنج گزاره انتخاب و برای تطبیق گزاره‌های اخلاق اسلامی و حسابداری بر روی آنها تمرکز شد. در مرحله پایانی، پس از انتخاب گزاره‌های اخلاقی از دیدگاه متون اسلامی به نظرات اندیشمندان و پژوهش‌های تجربی نویسندگان بنام حسابداری، کتب و مقالات معتبر رشته حسابداری رجوع و سعی در تطبیق گزاره‌های اخلاق اسلامی با گزاره‌ها و کارکردهای حسابداری شد.

یافته‌های پژوهش

برای بحث بیشتر بر روی یافته‌های پژوهش، در ابتدا چگونگی تعیین معیار فضیلت اخلاقی از دیدگاه عام و خاص اسلام معرفی می‌شود و سپس در قسمت هر گزاره، متون مورد نظر حسابداری نیز ارائه می‌شود.

چگونگی تعیین معیار فضیلت اخلاقی

در تعیین فضیلت، ابتداء لازم است به این مسئله پرداخته شود که کمال حقیقی انسان در چیست؟ زیرا در صورتی امری فضیلت به حساب می آید که کمالی را بر کمالات انسان بیفزاید و او را در راستای رسیدن به کمال لایق وی یاری رساند. به عبارتی هر فعل و صفتی به هر اندازه که انسان را در رسیدن به کمال واقعی و نهائی یاری رساند یا زمینه را برای وصول به آن فراهم کند از ارزش اخلاقی برخوردار است. بنابراین می توان چنین نتیجه گرفت که چون کمال انسان امری واقعی و صفتی وجودی است، بنابراین افعال و صفاتی که بین آنها و کمال نهایی انسانی رابطه علی و معلولی وجود داشته باشد، آن افعال و صفات دارای ارزش اخلاقی بوده و در ردیف فضایل اخلاقی محسوب می گردند. چنانچه مکاتب دیگر نیز به این امر توجه داشته، اما در تشخیص کمال حقیقی انسان به خطا رفته اند (مصباح یزدی، ۱۳۹۰).

فضائل اخلاقی بر اساس نظام اخلاقی اسلام

انسان فطرتاً گرایش به سمت کمال دارد و برای رسیدن به کمال مطلق آفریده شده است، زیرا هر چه در مسیر کمال پیش می رود خواهان بدست آوردن درجات بالاتری از آن است. بر اساس تعلیم دین اسلام وجود بی نهایت کمال مطلق، وجود خداوند متعال است، بنابراین کمال انسان و مطلوب نهائی او در هر چه نزدیک تر شدن به سرچشمه هستی و پروردگار می باشد. آیات قرآن و روایات معصومین نیز شاهد گویائی بر این مطلب هستند. خداوند در قرآن کریم بالاترین درجات کمال بنده را لقاء پروردگار و بازگشت به سوی حق معرفی کرده است: «ای نفس مطمئن به حضور پروردگارت بازای که تو خشنود و او راضی از توست، در صف بندگان خاص من در آی و در بهشت من داخل شو» (سوره فجر، آیه ۲۷-۳۰). «آنها که به دیدار ما امیدوار نیستند و به زندگی پست دنیا دلخوش داشته اند، آنها از آیات و نشانه های ما غافلند و به سبب کردارشان در دوزخ جای می گیرند.» (سوره یونس، آیه ۷-۸).

حال با توجه به اینکه کمال نهایی انسان وصول به مقام قرب الهی است، در نتیجه هر فعل و صفتی که انسان را در رسیدن به این مرتبه یاری کند و سبب ارتقاء انسان در مراتب قرب پروردگاری باشد و یا زمینه را برای سیر الی الله فراهم نماید، فضیلت محسوب می شود (مصباح یزدی، ۱۳۹۰). بنابراین در نظام اخلاقی اسلام، هر آنچه که موجب تقرب انسان به پروردگار و

وصول به کمال مطلق باشد و با انگیزه خداجویانه و کسب رضای الهی صورت پذیرد، دارای ارزش اخلاقی خواهد بود و فضیلت به حساب می‌آید.

با استناد به قرآن و احادیث می‌توان برخی از احکام و گزاره‌های اخلاقی که منجر به تقرب انسان‌ها (مبتنی بر مصباح یزدی، ۱۳۹۰) به خداوند می‌گردد را بیان نمود. در نتیجه گزاره‌های زیر را می‌توان به عنوان شاخصی برای اعمال اخلاقی از نظر متون اسلامی در نظر گرفت.

گزاره‌های اخلاقی

شاخصه‌های مهم و کاربردی اخلاق در اسلام شامل تقوی، انصاف و عدالت، صداقت، رازداری و امانت‌داری، پابندی به قراردادهای و وفای به عهد، اجتناب از زیان‌زدن، ادب، اجتناب از تبعیض، احترام اصیل و نامشروط، اختیار و آزادی و... است (خرم‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۱). در این پژوهش بر روی گزاره‌های عدالت، انصاف و افشاء، تقوا و حقیقت‌گویی، پاسخگویی و حسابداری و شناسایی عادلانه سود تمرکز شده است.

۱. گزاره عدالت^۲

عدالت یکی از صفات خداوند متعال است که انسان‌ها اجرای آن را در طول تاریخ بطور مطلق هرگز نتوانسته‌اند انجام دهند. عدالت اجتماعی به مفهوم عام حفظ حقوق مادی و معنوی، انسان‌ها را توأماً در برداشته و حسابداری نیز به دلیل سروکار داشتن با داده‌های مالی و کمیت‌های پولی، بیشتر با جنبه مادی عدالت اجتماعی همخوانی دارد. رعایت اخلاق در حوزه‌های مالی و کسب و کار باعث افزودن ارزش به سهامداران شده که ابزاری برای دستیابی به هدف بیشینه کردن سود و ثروت است، هرچند می‌توان گفت که سازمان‌ها باید گذشته از ملاحظات مالی و اخلاق کسب و کار، به دلیل آنکه ماهیت این کار درست است، آنرا رعایت نمایند. بشر همواره در برخورد با مسائل اجتماعی و اخلاقی خواه ناخواه به نوعی به ارزیابی می‌پردازد. در ارزیابی خود برای آن مسائل درجات و مراتب، یعنی ارزش‌های مختلف قائل می‌شود. عدالت یکی از مسائلی است که به وسیله اسلام، به حیات و زندگی ارزش فوق‌العاده‌ای می‌دهد. از نظر امام علی (ع) آن اصلی که می‌تواند تعادل اجتماع را حفظ کند و همه را راضی نگه دارد، به پیکر اجتماع سلامت و به روح اجتماع آرامش بدهد، عدالت است. امام علی (ع) عدالت را یک تکلیف و وظیفه الهی، بلکه یک ناموس الهی می‌داند (مطهری، ۱۳۸۶). عدالت اقتصادی، از مهمترین اصول و

والا ترین اهداف اسلام است. تبیین تحقق عدالت در توزیع ثروت، که اسلام بر آن تاکید فراوان دارد، دو هدف زیر را دنبال می‌کند:

اول: نفی افراط و تفریط مالی و از میان برداشتن فقر و زیاده خواهی، زیرا عدالت در توزیع و جلوگیری از انباشت ثروت نزد عده‌ای خاص و نابودی پدیده فقر را در پی دارد. امام کاظم (ع) می‌فرماید: «اگر در میان مردم عدالت انجام می‌شد، به راستی، بی‌نیاز می‌شدند» (کلینی، ۱۳۷۹).

دوم: برخورداری همه مردم از همه امکانات مادی، به گونه‌ای که رفاه و آسایش، ویژه اقلیتی ثروتمند نباشد، چنان که قرآن کریم، هنگام سفارش به استفاده از نعمتها، همگان را مخاطب قرار می‌دهد و ثروت‌ها و منابع را در خدمت تمام انسان‌ها می‌داند (بقره، آیه ۲۲؛ اعراف، آیه ۱۰؛ ابراهیم، آیه ۳۲).

با رجوع به متون حسابداری و جستجو درباره این گزاره می‌توان به جملات جالبی از نظر نویسندگان حسابداری رسید. به عنوان نمونه، اسکات (۱۹۴۱) عدالت را بدین معنی می‌داند که با همه گروه‌های ذینفع رفتاری برابر شود و این از طریق گزارش‌های حسابداری می‌تواند صورت گیرد. همچنین گسترش عدالت از طریق اطلاعات و قانون‌گذاری خواهد بود و حسابداری نیز مهمترین ابزار تهیه، ارائه و تحلیل اطلاعات است. بلکویی (۲۰۰۰) بیان می‌کند که در حسابداری کاربرد تئوری عدالت) یعنی توزیع برابر همه کالاها و خدمات اقتصادی) بیانگر این است که همه سازمانها، مستلزم انتخاب نوعی نظام حسابداری هستند که در نهایت راه حل‌هایی را ارائه نماید که بی طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشد.

لیتلتون (۱۹۵۲) بیان می‌کند که سیر تاریخی حسابداری و رابطه آن با قانون و قانون‌گذاری بیانگر این واقعیت است که حسابداری کمک‌های شایانی به مقررات‌گذاری (تحقق عدالت) داشته است. حسابداری بطور مستقیم یا غیر مستقیم در تدوین و وضع آنها نقش داشته است. برای توصیف عدالت هم از واژه عدالت توزیعی استفاده می‌شود که توزیع مطلوبهای اجتماعی را شامل می‌شود. قانون اگر بخواهد عدالت توزیعی داشته باشد باید امکان‌های خاصی هم داشته باشد، اما نکته دیگری که در این زمینه مطرح می‌شود عدالت مبادله‌ای است، به این معنی که کار با دستمزد کار تناسب داشته باشد، زیرا اگر کار با دستمزد تناسب نداشته باشد نوعی بی‌عدالتی صورت گرفته است. سوالی که می‌توان در اینجا مطرح نمود این می‌باشد که آیا

حسابداری برای ارائه گزارش‌های مالی، منافع عموم یا منافع گروه‌های خاص را در نظر داشته است؟

عدالت اقتصادی شامل رفاه عمومی و ایجاد تعادل و توازن در ثروت و درآمدها و جلوگیری از انباشتگی ثروت در یک طبقه اقلیت است. به این بیان که نظام اقتصادی تحقق عدالت در عرصه اقتصاد را از دو طریق دنبال می‌کند:

۱. دادن حق به تمام افراد جامعه تا از یک زندگی متعارف و آبرومند انسانی برخوردار باشند.
۲. با اتخاذ احکام و روش‌هایی به دنبال متوازن کردن ثروت‌ها و درآمدها است.

درباره موضوع اول (دادن حق به تمام افراد جامعه)، مشایخی و آژنگ (۱۳۹۲) بیان می‌دارند که در زمینه‌ی مسائل مالی و حسابداری، حسابداران دادگاهی و کارشناسان دادگستری می‌توانند ابعاد تخصصی رویداد مورد دعوی را برای دادگاه روشن و شفاف کنند تا دادگاه با داشتن اطلاعات لازم بتواند مطابق با قوانین و ضوابط حکم صادر کند. با بهبود کیفیت خدمات حسابداران دادگاهی و کارشناسان دادگستری و در نتیجه‌ی آن، شرح و تبیین بهتر مسئله تخصصی مورد مناقشه برای دادگاه، درک دادگاه از ماهیت این مسائل تخصصی افزایش می‌یابد و حکم صادرشده توسط دادگاه تناسب بهتری با واقعیت مسئله خواهد داشت. در واقع حسابداری از این طریق می‌تواند در ایفای حقوق افراد جامعه موثر عمل کند.

درباره موضوع دوم نیز، رضایپور و ثقفی (۱۳۹۲) با بررسی نظریه عدالت رالز به استانداردهای حسابداری اشاره می‌کنند و هدف از فرآیند تدوین این استانداردها را کمک به ایجاد رویه‌هایی برای متوازن کردن ثروت در جامعه می‌دانند. به عبارت دیگر استانداردهای حسابداری ابزاری برای برقراری عدالت در جامعه می‌باشد. این موضوع نیز در راستای تحقق عدالت در عرصه اقتصاد است. در پایان این بخش می‌توان بیان نمود که اندیشمندان حسابداری به این موضوع اعتقاد دارند که حسابداری، عدالت را در برابر تک تک افراد و هم در برابر جامعه رعایت می‌نمایند. این نقش پررنگی برای حسابداری است. این نقش (رعایت عدالت) در متون اسلامی به عنوان یک فضیلت در نظر گرفته شده است. در نتیجه یک شاخص اخلاقی می‌باشد. بنابراین می‌توان بیان کرد که حسابداری به صورت اخلاقی عمل می‌کند.

۳. گزاره انصاف و افشاء^۳

امام صادق (ع) می‌فرماید: "سخت‌ترین چیزی که خداوند آن را به بندگان خود واجب نموده است، انصاف دادن میان خود و مردم است". با دقت بر این حدیث می‌توان متوجه شد که اگر کسی بتواند از عهده چنین کاری (انصاف) برآید، یک فضیلت و در نتیجه یک عمل اخلاقی را انجام داده است. پیامبر اکرم (ص) می‌فرماید: "سرور اعمال، انصاف دادن مردم از خود است. کسی که در مال خود با دیگران مساوات کند و با مردم به انصاف رفتار نماید، او مومن حقیقی است".

انصاف یکی از گزاره‌های مهم در آموزه‌های دینی می‌باشد و به معنی تعیین و تخصیص درست منابع می‌باشد. در ارتباط با گزاره انصاف، نخستین پیشنهاد به وسیله اسکات (۱۹۴۱) ارائه شد و این مفهوم را به عنوان یک اصل حسابداری بیان کرد «مقررات و رویه‌ها در حسابداری باید عاری از سوگیری و بی طرفانه باشد و نباید منافع گروه خاصی را تأمین کند». پاتیلو (۱۹۶۵) از این دیدگاه پیروی نمود و رعایت انصاف را به عنوان موضوع یک کتاب درآورد و آن را در ردیف استاندارد اصلی قرار داد.

نیاز به گسترش دادن سیستم افشای اطلاعات تکیه بر رعایت انصاف به صورت متعارف در اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری و در راستای ارائه اطلاعات موجب بروز برخی از محدودیت‌ها و بی‌انصافی در ارائه گزارش‌ها و افشای اطلاعات شده است. نمونه‌هایی از افشای اطلاعات حسابداری جدید، در اجرای اصل «رعایت انصاف در افشای اطلاعات» شامل موارد زیر می‌شود:

- گزارش ارزش افزوده
- گزارش اطلاعاتی درباره کارکنان
- حسابداری منابع انسانی
- حسابداری و گزارشگری اجتماعی
- افشای اطلاعات مربوط به بودجه
- حسابداری و گزارشگری جریان نقدی

پاتیلو (۱۹۶۵) "انصاف" را یک استاندارد اصولی می‌داند که برای ارزیابی یا قضاوت در مورد سایر استانداردها مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا این تنها استاندارد است که معنی ملاحظات اخلاقی^۴ دارد. اسپی سک (۱۹۵۹) در بیان مفهوم انصاف یک گام فراتر رفته و می‌گوید «رعایت انصاف در حسابداری و گزارشگری مالی باید برای مردم باشد و این مردم نماینده بخش‌های مختلف جامعه هستند». انصاف، عدالت، حقیقت و برابری شاخص‌های اصلی هستند که اسکات (۱۹۴۱) برای ارائه تئوری حسابداری مورد توجه قرار داد. اسکات عدالت را بدین معنی می‌داند که با همه گروه‌های ذینفع رفتاری برابر شود. حقیقت را به عنوان صورت‌های حسابداری دقیق و حقیقی می‌داند و انصاف را به منزله ارائه گزارش‌هایی می‌داند که بدون یک سونگری و تعصب باشد و در این گزارش‌ها اعمال نظر شخصی نشده باشد (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۰). بیمز و فرتیگ در زمره کسانی هستند که مسئله ضرورت نهادینه کردن هزینه‌های اجتماعی و منافع اجتماعی ناشی از فعالیت‌های شرکت‌های تجاری را مطرح کرده‌اند. لد، لیتلتون و زیمرمن در چندین مورد ابراز می‌کنند که حسابداری باید منافع مردم را تامین نماید و در مسیر تکاملی خود، دیدگاه اقلیت‌ها، خواست مردم و حتی اختلاف نظر گروه‌ها را مورد توجه قرار دهد (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۰). به عقیده هندریکسن و ون بردا (۱۹۹۲)، "مفاهیم انصاف و بی طرفی بکار رفته در در چارچوب نظری بدان معنی است که نباید استانداردها را به صورتی درآورد که در جهت خاصی تقویت شود و در حالی که این موضوع واقعیت دارد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی و نهادهای پیشین آن چندین بار در برابر امواج بسیار تند مربوط به نتایج اقتصادی و گروه‌های خاصی تسلیم شده‌اند، اما از سوی دیگر این امر هم واقعیت دارد که نمی‌توان آنرا سیاست هیئت استانداردهای حسابداری مالی دانست (هندریکسون و ون بردا، ۱۹۹۲).

حسابداری یعنی تشخیص اینکه کدام انتخاب شود و ملاک آن اخلاق است و بعبارتی اخلاق آن اقتصادی است. اطلاعاتی باید افشا شود که منافعش بیشتر از هزینه‌های آن باشد و منافع سرمایه‌گذاران و ذینفعان تامین شود. منافع سرمایه‌گذاران یک مکتب اخلاقی و منافع ذینفعان یک مکتب اخلاقی دیگر می‌باشد. حسابداری این وظیفه اخلاقی را انجام می‌دهد.

رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) اشاره می‌دارند که برخی از شرکت‌ها داوطلبانه اقدام به افشای اطلاعات می‌نمایند و برخی دیگر از شرکت‌ها پا را فراتر گذاشته و اقدام به افشای داوطلبانه

اخلاق می‌کنند تا اثبات نمایند که موارد عدالت و انصاف، حقوق و منافع عموم را رعایت می‌کنند.

یکی از تئوری‌های مشهور در حسابداری، تئوری مشروعیت می‌باشد. این تئوری اشاره به این دارد که یک قرارداد اجتماعی در خصوص وضعیت مشروعیت سازمان، بین سازمان و جامعه‌ای که در آن عمل می‌کند وجود دارد. طبق مفهوم قرارداد اجتماعی سازمان باید عملیات خود را مطابق با انتظارات و هنجارهای کل جامعه و نه فقط هنجارها و انتظارات سرمایه‌گذاران هدایت نماید. تنها زمانی جامعه به سازمان اجازه ادامه فعالیت را می‌دهد که سازمان مطابق با انتظارات و هنجارهای جامعه باشد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

سازمان با بهره‌گیری از تخصص حسابداری و دانش حسابداری، اطلاعاتی را افشاء می‌کنند که جامعه بتواند میزان رعایت هنجارها توسط سازمان‌ها را ارزیابی نماید. یکی از وظایف مهم حسابداری تعیین و تخصیص حق گروه‌های مختلف جامعه می‌باشد. در راستای اجرای این وظیفه خطراتی وجود دارد. نمونه‌ای از این خطرات، تعیین و تخصیص کمتر یا بیشتر از واقع می‌باشد. حسابداری باید وظیفه اخلاقی خود در این فرآیند را رعایت کند و آن چیزی جز رعایت انصاف و افشای کافی در این فرآیند نیست.

۴. گزاره تقوا^۵ و حقیقت‌گویی^۶

تقوا به عنوان شاخص‌ترین گزاره اخلاق در قرآن و سخنان ائمه علیهم‌السلام جایگاه ویژه‌ای دارد. در آیات بسیاری از قرآن کریم سفارش به تقوا شده است. خداوند در قرآن هدایت را ویژه‌ی متقین می‌داند و اوصاف متقین را بر می‌شمارد.

خداوند متعال تقوا را بهترین توشه برای خردمندان ذکر می‌کند (سوره بقره آیه ۳ و ۲) و می‌فرماید: "و برای خود توشه بگیرید که در حقیقت بهترین توشه، پرهیزکاری است وای خردمندان، از من پروا کنید." (سوره بقره آیه ۱۹۷). این نمونه‌ها، همگی کاربردهای عملی تقوا و اسباب و لوازم آن در زندگی بشر در ارتباط با جامعه می‌باشد.

با توجه به معارف و علوم اسلامی و به خصوص قرآن کریم تقوا به عنوان مهمترین گزاره در اخلاق حرفه‌ای اسلامی مطرح بوده و تمام اصول اخلاقی دیگر در ارتباط با تقوا معنی می‌شوند. امام علی (ع) می‌فرماید، تقوی در راس همه ارزش‌های اخلاقی است (نهج البلاغه، حکمت

۴۱۰). تقوا یعنی پرهیز کاری و به عبارت دیگر تقوا یعنی یک روش عملی منفی پرهیز از بدی‌ها است. هرچه پرهیز بیشتر باشد تقوا کاملتر است. داشتن تقوا، رابطه مستقیمی با عمل حقیقت‌گویی دارد. انسانی که دارای درجه پرهیز بالاتری است، دارای درجات نفسانی بالاتری نیز خواهد بود. چنین افرادی همواره سعی می‌نمایند که در ارتباط با یک پدیده، حقیقت را منعکس نمایند. این پدیده می‌تواند در ارتباط با موضوعات اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و هر موضوع دیگری باشد.

در متون حسابداری نیز، دلسان و آرمسترانگ (۱۹۹۵) از تئوری اخلاق تقوا در آموزش اخلاق حسابداری و با توصیف چهار ویژگی اساسی این تئوری، از آن حمایت می‌کنند. تقوای پذیرفته شده به صورت عمومی، جامعه فعال، قضاوت اخلاقی مناسب، و الگوها یا مدل‌های نقشی اخلاقی^۷ چهار ویژگی تئوری اخلاق تقوا می‌باشد. منظور جامعه فعال، جامعه‌ای می‌باشد که بدانند چه عملی خوب و چه عملی ناصحیح می‌باشد و علاوه بر درک صحیح بودن و یا غیر صحیح بودن اعمال اخلاقی، آنها را به صورت واقعی رعایت نمایند. مینتز (۱۹۹۵) تقوا در حسابداری را مورد تحلیل قرار می‌دهد که به باور او در ارتباط با الزامات آئین رفتار حرفه‌ای، مورد اعتماد بودن، نیک‌خواهی، نوع دوستی، امانتداری، درست‌ی، بی‌طرفی، عدم داشتن تعصب، قابلیت اتکاء، وابستگی، وفاداری و صداقت می‌باشد. اسکات (۱۹۴۱) در حسابداری حقیقت را به عنوان صورت‌های مالی دقیق و حقیقی می‌داند. لیتلتون (۱۹۵۲) در حسابداری معتقد است حقیقت در حسابداری، هم حقیقت اقتصادی و هم حقیقت آماری است. یافتن حقیقت و منعکس کردن آن، بخش‌های با اهمیتی از وظیفه اجتماعی حسابداری می‌باشد و مهم‌ترین وظیفه حسابداران این است که در جهت واقعیت بخشیدن به آن وظیفه اجتماعی بکوشند و این مورد، کار اخلاقی حسابداری است.

برزیده و غلامزاده لداری (۱۳۸۷) با اشاره به ماهیت حسابداری بیان می‌دارند که استانداردهای حسابداری دارای کارکردهای اجتماعی نیز می‌باشند. برای مثال مبنای محاسبه مالیات، اقلامی هستند که بر اساس استانداردهای حسابداری ثبت و گزارش شده‌اند. تدوین کنندگان استاندارد در فرآیند تدوین دو رویکرد اصلی را پیش روی دارند:

- روش مبتنی بر ارائه صادقانه و مطلوب اطلاعات
- روش مبتنی بر توجه به پیامدهای اقتصادی اطلاعات

روش نخست طرفدار گزارشگری بی طرفانه و صداقت در ارائه اطلاعات است. در روش دوم پذیرش استانداردهایی مورد توجه قرار می‌گیرد که بر رفاه اجتماعی اثر مثبت داشته باشد یا لااقل اثر منفی نداشته باشد.

در هر دو روش سعی و تلاش بر ارائه اطلاعات دقیق می‌باشد. به عبارتی دیگر تلاش برای منعکس کردن حقیقت و درست نمایی توسط مراجع تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری وجود دارد. حسابداری و حسابداران نیز این استانداردها را در عمل اجرا می‌کنند تا حقیقت را بازگو نمایند. با واکاوی یادداشت‌های نویسندگان حسابداری می‌توان به این نتیجه رسید که حسابداری رشته‌ای علمی است که مفروضات حقیقت‌گویی و تقویر رعایت می‌نماید. در نتیجه شاید بنا بر مفروضات فوق بتوان بیان نمود که حسابداری عملی اخلاقی می‌باشد.

۵. گزاره پاسخگویی^۸ و حساب‌دهی

پاسخگویی در اسلام باید به افشاء و شفافیتی منصفانه و صحیح بیانجامد. در وهله اول پاسخگویی در برابر خداوند مطرح است. این مفهوم نشان دهنده این است که تمام منابعی که در دست انسان است، به صورت امانت می‌باشد و از اینرو افشای صحیح حقایق و اطلاعات بایست در داخل معاملات صورت گیرد. نکته دیگر در مورد افشاء تهیه اطلاعات کافی مورد نیاز در تصمیم‌گیری‌های صحیح مالی استفاده کنندگان است. این امر منجر به پرداخت زکات^۹ خواهد شد که یکی از فروعات دین و واجب شرعی بر مسلمین است. دقت در عمل، جنبه‌ای از انصاف است و این می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های تجاری و اقتصادی به ما کمک کند. این گزاره یکی از اصول اخلاقی قوی در سیستم‌های حسابداری اسلامی است و به ارتقای افشای مناسب و شفافیت در هر معامله تجاری کمک می‌نماید (ابن تپانچه، ۲۰۰۶). اسلام افراد را به تجارت منصفانه که پاسخگویی نهایی آن در برابر خداوند است، تشویق می‌کند و قرآن به انسان‌ها رفتار اخلاقی را برای سروکارداشتن با این گزاره تشویق می‌کند. نمونه‌هایی از این دست آیات در ادامه آورده شده است.

در آیه ۲۸۲ و ۲۸۳ سوره بقره اشاره شده:

"ای کسانی که ایمان آورده‌اید، هنگامی که بدهی مدت داری (بر اساس وام یا معامله) به یکدیگر پیدا می‌کنید، آنرا بنویسید. باید نویسنده‌ای در میان شما با عدالت منصفانه سند را

بنویسید (آیه ۲۸۲) ". " اگر در سفر بودید، و نویسنده‌ای نیافتید، وثیقه‌ای بگیرید و اگر به یکدیگر اطمینان داشته باشید، وثیقه لازم نیست و باید کسی که امین شمرده شده امانت و بدهی خود را بموقع بپردازد و از خدایی که پروردگار اوست، پروا کند (آیه ۲۸۳) ".

همچنین در آیه ۴۷ سوره انبیا اشاره شده:

"ما ترازوهای عدل را در روز قیامت بر پا می‌کنیم. پس به هیچ کس کمترین ستمی نمی‌شود و اگر به مقدار سنگینی یک دانه خردل (کار نیک و بدی) باشد، ما آنرا به حساب می‌آوریم و همین کافی است که ما حسابگریم (آیه ۴۷) ".

در متون حسابداری نیز پاسخگویی و حسابداری، سابقه‌ای دیرینه دارد. به عنوان نمونه، شیرر (۲۰۰۲) بیان می‌دارد که مفهوم مسئولیت اخلاقی^{۱۱} باید زیر بنای پاسخگویی واحد اقتصادی به جامعه باشد. رویه‌هایی از حسابداری که فاقد چنین موردی باشند، مفهوم مسئولیت پاسخگویی را نمی‌توانند برآورده سازند. پیش قراول دلایل مربوط به نیاز به پاسخگویی گسترده‌تر اقتصادی، ریشه در نماینده‌های اخلاقی جمعی^{۱۱} دارد.

اسچویکر (۱۹۹۳) بیان می‌دارد که واحد اقتصادی مانند یک فرد از هشیاری انسانی برخوردار نیست، از این رو نسبت دادن مسئولیت اخلاقی به جمع بهتر است در ترازوی نماینده اخلاقی^{۱۲} قرار گیرد، تا اینکه در حوزه خود شناسی نفس و روح فرد مورد بررسی قرار گیرد. حساب‌دهی^{۱۳} یکی از فعالیت‌های نماینده اخلاقی است. حساب‌دهی به نماینده، یک شناسه^{۱۴} (هویت) در ارتباط با دیگران و محیط فعالیت می‌باشد. لیتلتون (۱۹۶۸) بیان می‌دارد شاید زیاد دور نرفته‌ایم اگر بگوییم سهم حسابداری در تعالی اخلاقی از این راه است که کار واحد تجاری و مدیریت را در گزارش کامل، بر حسب داده‌های درخور اتکا آسان می‌کند. وی سلامت اخلاقی را در طبقه‌بندی درست و فریبکاری را در طبقه‌بندی نادرست، می‌داند. اسچویکر (۱۹۹۳) اشاره دارد حساب‌ده بودن نیز مفهومی است که توسط افراد تشکیل دهنده نمایندگی اخلاقی ایجاد شده است. لیتلتون (۱۹۶۸) نیز بر وظیفه اجتماعی حسابداری تاکید دارد. به نظر او حسابداری همیشه یک آرمان برای خود داشته و آن، کنش برای یافتن و گفتن حقیقت است. یافتن حقیقت و منعکس کردن حقیقت بخش‌های با اهمیتی از وظیفه اجتماعی حسابداری است و از مهمترین وظایف حسابداران یکی این است که در جهت واقعیت بخشیدن به آن وظیفه اجتماعی بکوشند. او موضوع حسابداری را خصلت اقتصادی و روش شناسی آن را خصلت آماری می‌داند، هرچند

وصف حسابداری را به همین دو جنبه محدود نمی‌نماید و کاربرد فراگیر حسابداری را، توضیحات معین اجتماعی و پیامدهای معین اجتماعی می‌داند. حسابداری خدمت اجتماعی خود را با فراهم آوردن طبقه‌بندی راستی نمای معاملات بر حسب موسسات، به وسیله حسابهای تحلیلی و دوره‌های زمانی وقوع رویدادهای مربوط به انجام می‌رساند. حسابداری رنگ اخلاقی دارد. حسابدار وظیفه دارد بعد از جنگیدن با ارقام و یافتن بوده‌ها، آن ارقام را چنان به هم نهد که حقیقت آنها عیان شود. همین جنبه حقیقت در حسابداری است که حالت اخلاقی بدان می‌بخشد. منظور لیتلتون از انبوه بوده‌ها همان اطلاعات مالی موجود در موسسه می‌باشد.

کردستانی (۱۳۸۶) بیان می‌دارد که پاسخگویی عمومی یک مفهوم محرک سیاسی است که می‌تواند تصویری از امانتداری، وظیفه‌شناسی، عدالت و تلاش برای مصون ماندن در برابر انتقاد باشد. البته پاسخگویی به آرامی از مرز اشتقاقی خود که همان حسابداری است فراتر رفته و دیگر مانند آن یادآور تصویری از مسائل مالی نیست. پاسخگویی با خود عدالت، انصاف، بهبود شرایط، شفافیت، شایستگی اخلاقی و جلوه‌هایی از دموکراسی را به همراه دارد. از این منظر، پاسخگویی عمومی حکومت خوب را تداعی می‌کند، اگرچه ممکن است تصاویر مبهمی از حکومت خوب را القا نماید.

با دقت بر تطبیق متون فوق می‌توان بدین نتیجه رسید که اگر از دیدگاه گزاره پاسخگویی هم به رفتار و عمل انسان‌ها به عنوان یک عمل اخلاقی نگریسته شود، از آنجایی که حسابداری به تحقق این گزاره در رابطه با تک تک افراد، جامعه و در نهایت خداوند متعال کمک می‌نماید، بنابراین عمل و رفتار حسابداری مطابق با این گزاره اخلاقی در اسلام است. در نتیجه حسابداری یک عمل اخلاقی می‌باشد.

۶. تعیین عادلانه سود

از دیدگاه آموزه‌های دینی، نرخ سود، براساس قانون عرضه و تقاضا و به اندازه هزینه‌ها و کارهایی است که در تولید و توزیع کالا انجام می‌شود. به دیگر سخن، سود عادلانه، سودی است که به هیچ یک از دو طرف معامله، زیان و اجحافی نشود، چنانکه امیرمؤمنان (ع) می‌فرماید: «با نرخ‌هایی که به زیان فروشنده و خریدار نباشد، داد و ستد کنید». از این رو، پیامبر اکرم (ص) و علی (ع) با درخواست برخی مردم مبنی بر نرخ‌گذاری کالاها و تعیین قیمتی

تحمیلی بر فروشندگان، سخت مخالفت می‌کردند (کلینی، ۱۳۷۹). نگاهی گذرا به متون اسلامی، نشانگر پیوند عمیق و تأثیر دو سویه دین و اقتصاد، بر یکدیگر است.

در متون حسابداری و اقتصادی نیز شواهدی مبنی بر بیان یکی از کارکردهای حسابداری به عنوان تعیین سود عادلانه می‌توان یافت. به عنوان نمونه کریستنسن و دمسکی (۲۰۰۳) بیان می‌دارند در نظریه ارزش، ایده آل آن است که حسابداری ارزش را اندازه‌گیری کند، اما شرایط آرمانی آنست که دارایی به ارزش منصفانه نشان داده شود و درآمد به ارزش منصفانه و واقعی و عملیات اقتصادی مربوط به بکارگیری خالص دارایی‌ها ارائه شود. این نکته‌ها سعی در تبیین وظیفه حسابداری در تعیین عادلانه سود واحد تجاری دارد. لیتلتون (۱۹۵۲) بیان می‌کند که انبوه بوده‌های موجود در هر موسسه‌ای که کوچک نباشد، فهمیدنی نخواهد بود مگر آنگاه که به آمایش آماری درآورده شود، چنان که فهمیدنشان ممکن گردد. حسابداری ابزاری است که به وسیله‌ی آن انبوه بوده‌های مربوط به موسسه چنان آماده می‌شود که روند معاملات فهمیدنی گردد. منظور لیتلتون از انبوه بوده‌های موسسه، همان واقعیت‌های اقتصادی، رخداد‌های تجاری و ثبت‌های صورت گرفته در موسسه است. کریستنسن و دمسکی (۲۰۰۳) بیان می‌دارند که حسابداری یک سیستم رسمی تعیین ارزش اقلام مالی است. در این سیستم از یک واحد سنجش استفاده می‌شود. باید به وسیله سیستم تعیین ارزش اقلام بتوان تاریخچه مالی سازمان را ثبت کرد. سیستم تعیین ارزش اقلام باید به گونه‌ای طرح ریزی شود که بتوان رویدادهای آگاهی‌دهنده را تعیین نمود. آنان که سیستم حسابداری را طرح ریزی می‌کنند و به اجرا در می‌آورند و نیز آنان که از نتیجه‌های حاصل از این سیستم استفاده می‌نمایند به ناگزیر باید به نوعی رفتار سیستماتیک و بخردانه تکیه نمایند. همچنین لیتلتون (۱۹۵۲) اشاره می‌کند که در حسابداری علایمی نمادین مانند بدهکار و بستانکار وجود دارد، پس حسابداری می‌تواند پدیده‌های طبیعی را اندازه‌گیری و به علایم خاص خود تبدیل نماید.

اندازه‌گیری عادلانه سود شاید به خودی خود برای حسابداری یک هدف نباشد. بلکه ممکن است، این موضوع شروعی برای موارد مهم تر برای حسابداری در نظر گرفته شود. مواردی مانند جایگاه اجتماعی حسابداری و نقشی که حسابداری در اجتماع به عنوان یک ابزار توزیع ثروت در جامعه ایفا می‌کند، باشد. حسابداری اگر بتواند خرده وظیفه خود (یعنی تعیین عادلانه سود)

را با موفقیت انجام دهد، خدمت بزرگی را به جامعه انجام داده است. به بیان دیگر، حسابداری بدینوسیله توانسته است یک عمل اخلاقی را انجام دهد.

نتیجه گیری

ملاک نهایی اخلاقی بودن، رعایت حقوق انسان‌ها و رضایت خداوند می‌باشد. هر منشی که مقرب به خدا باشد، شاخص خوبی و فضیلت و هر منشی که موجب دوری از خداوند باشد شاخص بدی و رذیلت است. امام علی (ع) مبنای ارتباط و رفتار اخلاقی را حفظ حقوق مردم دانسته و در مواضع مختلف بر آن تاکید می‌ورزند. امام علی (ع) مسئولیت پذیری فرد در رفتار ارتباطی نسبت به همه افراد اعم از دوست و دشمن، رفیق و بیگانه، مومن و کافر، و حتی با محیط و سایر موجودات را مبتنی بر تقوا و مسولیت در برابر پروردگار می‌داند. رعایت حقوق مردم، راضی نمودن حقوق مردم نیست و نباید رعایت حقوق مردم را به مفهوم رضایت مردم تقلیل داد، زیرا آنچه مبنای اخلاق است، حقوق مردم است و نه صرف رضایت آنها و آنچه ملاک اخلاق است رضایت الهی است (ماهینی، ۱۳۹۰). یکی از مهمترین هدف‌های پیامبران از نظر قرآن اخلاق است. زیرا اعتلا و سعادت انسان‌ها در گرو پابندی و آراستگی به اخلاق الهی است که هم در بعد فردی و هم در بعد اجتماعی مطرح می‌شود (حاجی بابائیان امیری، ۱۳۸۸). مهمترین گزاره‌هایی که در متون اسلامی به عنوان شاخصی برای رفتارهایی که منجر به تقرب به خداوند، رعایت حقوق انسان‌ها و رضایت خداوند می‌شوند شامل عدالت، انصاف و افشاء، تقوا و حقیقت‌گویی، پاسخگویی و حسابداری و تعیین عادلانه سود است (خرم‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۰).

دربخش‌هایی جداگانه تک تک این گزاره‌ها مورد بررسی قرار گرفت و با آوردن شواهدی مبنی بر تایید گزاره‌های فوق در متون حسابداری سعی در تایید فرض اخلاقی بودن عمل حسابداری شد. در نتیجه همانگونه که در بخش چکیده مقاله حاضر بدان اشاره شد، در این پژوهش سعی شد روش و رویکرد دیگری در اثبات اخلاقی بودن حسابداری به کار گرفته شود. این رویکرد، رویکرد تطبیق بر اساس متون حسابداری بود. نتایج یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگر از دیدگاه اسلامی نیز به حسابداری نگریسته شود، حسابداری عملی اخلاقی می‌باشد.

این مقاله با حدیثی از امیر مؤمنان علی علیه السلام که تشویق به فضائل اخلاقی می‌کند پایان داده می‌شود. حضرت فرمود: «ارزش و کیفیت انسان به اخلاق پسندیده و اجتناب و دوری از اخلاق پست است!».

پی نوشت

۱	ethics	۲	Justice
۳	Fairness and disclosure	۴	Ethical Considerations
۵	virtue	۶	Truth
۷	Moral Role Models	۸	Accountability
۹	Zakah	۱۰	moral responsibility
۱۱	collective moral agency	۱۲	moral agent
۱۳	giving an account	۱۴	identity

منابع

- برزیده، فرخ، غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۸۷). حسابداری: حقیقت کذب یا داستان سرائی (یک بررسی فلسفی). ماهنامه حسابدار. شماره ۱۹۷. صص ۲۲-۳۷.
- تفه الاسلام کلینی (ره)، کمره ای، محمدباقر، (مترجم)، اصول کافی، جلد ۶. (۱۳۷۴). تهران: دفتر مطالعات تاریخ و معارف اسلامی.
- حاجی بابائیان امیری، محسن. (۱۳۸۸). روش‌های تربیت اخلاق کاربردی در اسلام: انتشارات سروش. خرم آبادی یدالله، کاظمی علوم، مهدی و زهرا حیدری معقول. (۱۳۹۱). چارچوب نظری اخلاق حرفه‌ای در متون اسلامی، همایش ملی اخلاق حرفه‌ای و توسعه پایدار، کرمان.
- دفت، ریچارد ال، تئوری و طراحی سازمان، ترجمه پارسائیان، اعرابی. (۱۳۸۰). تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.
- رضاپور، نرگس، ثقفی، علی. (۱۳۹۲). عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابرسی. انجمن حسابداری ایران. سال دوم. شماره ۷، صص ۲۰-۴۲.
- رویایی، رمضانعلی، ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق. فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۲۵. صص ۷۱-۸۸.
- ریاحی بلکویی، احمد، پارسائیان، علی (مترجم). (۱۳۸۱). تئوری‌های حسابداری، تهران: انتشارات ترمه.

فروغی ابری، میثم، جعفری، علیرضا، نادری بنی، رحمت الله. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی. فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۶. صص ۱۱۴-۱۳۳.

قرآن کریم، ترجمه آیه ا. مشکینی. (۱۳۶۶). قم، مرکز طبع و نشر قرآن کریم.
کردستانی، غلامرضا. (۱۳۸۶). پاسخگویی در بخش عمومی و اطلاعات حسابداری. نشریه حسابرس. شماره ۳۹. صص ۱۹-۲۳.

لیتلتن، ای. سی، تیموری، حبیب اله (مترجم). (۱۳۸۱). ساختار تئوری حسابداری، مدیریت بررسی‌های فنی و حرفه‌ای سازمان حسابرسی.

ماهینی، سلمان. (۱۳۹۰). مبانی اخلاق حرفه‌ایی در نهج البلاغه. تهران
مشایخی، بیتا، آژنگ، احمد. (۱۳۹۲). حسابداری دادگاهی و عدالت. ماهنامه حسابدار. شماره ۲۶۳ و ۲۶۴. صص ۳۶-۳۹.

مصباح یزدی، محمدتقی. (۱۳۹۰). فلسفه اخلاق: مشکلات، تهران: شرکت چاپ و نشر بین الملل.
مطهری، مرتضی. (۱۳۸۶). سیری در نهج البلاغه، تهران: انتشارات صدرا.
نهج البلاغه. (۱۳۷۹). ترجمه محمد دشتی، قم: موسسه انتشارات مشهور.

Abu-Tapanjeh. (2006). Good corporate governance mechanism and firms' operating and financial performance: insight from the perspective of Jordanian industrial companies, *Journal of King Saud University (Administrative Science) 19 (2)*, pp. 101-121.

Christensen, J. , and J. S. Demski. (2003). *Accounting Theory: An Information Content Perspective*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin

Dobson, J. , & Armstrong, M. B. (1995). Application of virtue ethics theory: a lesson from architecture. *Research on Accounting Ethics, 1*, 187-202.

Gaffkin, (2007) "Accounting Theory and Practice: the Ethical Dimension", University of Wollongong Research Online, Faculty of Business- Accounting & Finance Working Papers.

Hendriksen, Eldon S. & Micheal F. vanBreda. (1992). *Accounting Theory*, 5th ed. , Burr Ridge, Illinois: Richard D. Irwin

Mintz, S. M. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, fall, 247- 267.

Schweiker, W. (1993). Accounting for ourselves: accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting Organizations and Society*, 18 (2/3) , 231 ° 252.

Scott, DR. (1941). "The Basis for Accounting Principles," *The Accounting Review* (December 1941): 341349. , "The Influence of Statistics Upon Accounting Technique and

Shearer, T (2002). Ethics and accountability: from the for-itself to the for-theother. *Accounting, Organizations and Society 27 (2002) 541 ° 573.*

داده‌های بزرگ چگونه حسابداری مالی را تغییر خواهند

داد؟^۱

علی ثقفی^۲، موسی جوانی قلندری^۳

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۳/۰۳

چکیده

داده‌های بزرگ متشکل از مجموعه داده‌های حجیمی است که به طور معمول با سیستم مدیریت پایگاه داده یا برنامه‌های نرم افزاری سنتی قابل تحلیل نیست دلیل مقبولیت این اصطلاح، حجم فزاینده اطلاعاتی است که با گسترش فناوری‌های محاسباتی و ارتباط از راه دور به خصوص اینترنت و سنجش‌های محیطی قابل دسترسی می‌باشند. به میزانی که انواع گوناگون داده‌ها قابل دسترسی می‌شوند. داده‌های بزرگ پیامد مهمی برای حسابداری مالی خواهند داشت. اطلاعات متنی، ویدیویی، صوتی و تصویری که از طریق داده‌های بزرگ دسترسی به آنها امکان پذیر می‌شود، می‌تواند موجب بهبود حسابداری مالی و رویه‌های گزارشگری مالی شوند. داده‌های بزرگ در حسابداری مالی کیفیت و مربوط بودن اطلاعات حسابداری را بهبود خواهند بخشید و بنابراین موجب افزایش شفافیت می‌شوند که در نهایت بهبود تصمیم‌گیری ذینفعان را به دنبال دارد. در گزارشگری مالی نیز داده‌های بزرگ می‌توانند در تدوین و پالایش (تغییر) استانداردهای حسابداری کمک کننده باشند. علاوه بر این داده‌های بزرگ اطمینان دهی می‌کنند که با تکامل اقتصاد پویا، جهانی و واقعی، حرفه‌ی حسابداری همچنان به ارائه‌ی اطلاعات سودمند ادامه خواهد داد.

واژه‌های کلیدی: داده‌های بزرگ، حسابداری مالی، حسابداری ارزش منصفانه.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2530

^۲ استاد گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، (saghafi@atu.ac.ir)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، نویسنده مسئول،

(musa_javani@ut.ac.ir)

مقدمه

اصطلاح "داده‌های بزرگ"^۱ هر چند مفهومی کاملاً جدید است، اما به نظر می‌رسد که تقریباً در تمام فعالیت‌های بشری در حال حاضر به کار می‌رود. مفهوم این عبارت در کلمه به کار گرفته شده جهت توصیف آن به روشنی مشخص نیست و این کلمه با این پیش فرض به کار گرفته شده است که خوانندگان خود به صورت مفهومی قادر به درک آن هستند. دلیل مقبولیت این اصطلاح، حجم فزاینده اطلاعاتی است که با گسترش فناوری‌های محاسباتی و ارتباط از راه دور به خصوص اینترنت و سنجش‌های محیطی^۲ قابل دسترسی می‌باشد (شانان و وینر، ۱۹۴۹). شرکت‌هایی که به دنبال کسب مزیت رقابتی هستند به صورت تصاعدی ظرفیت سیستم‌های اطلاعاتی خود را از سیستم‌های سنتی پردازش اطلاعات به انواع خودکار آن گسترش داده‌اند به نحوی که آن‌ها به طور مطلق وابسته به سنجش‌های خودکار^۳ برای مکانیزه کردن تمام سیستم‌های مدیریتی و تولیدی خود شده‌اند. اهمیت فزاینده داده‌های بزرگ، حسابداری را به صورت قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر قرار خواهد داد. این تأثیر در مواردی نظیر اینکه چگونه داده‌ها انباشته و ثبت شوند، چگونه مدیران از داده‌ها در راستای دستیابی به اهداف سازمانی استفاده می‌کنند و چگونه جزء گزارش شده را پردازش و گردآوری کنند، منعکس خواهد شد (وسارلی و کوقن، ۲۰۱۵).

به موازات تغییرات ایجاد شده، سازمان‌ها طی دو سال گذشته نسبت به سال‌های قبل از ۲۰۰۰ داده‌های بیشتری را جمع‌آوری کرده‌اند (سید و همکاران، ۲۰۱۳). حجم عظیمی از این داده‌ها فاقد ساختار بندی مشخصی است و اغلب توسط حسگرها^۴ و رسانه‌های اجتماعی تولید می‌شوند. سازمان‌ها از این داده‌ها در راستای بهبود عملکرد کسب و کار و سودآوری خود استفاده می‌کنند. در واقع بنگاه‌هایی که از این داده‌ها و تحلیل‌های کسب و کار مربوطه به صورت اثربخش استفاده کرده‌اند به پنج الی شش درصد بازدهی مازاد در بهره‌وری دست یافتند (برینجلفسون و همکاران، ۲۰۱۱). به بیانی دیگر می‌توان به داده‌های بزرگ شبیه علائم تجاری که نوعی دارایی نامشهود شرکت است نگاه کرد. انباشت و ارزیابی داده‌های بزرگ به عامل کلیدی در ایجاد و حفظ مزیت رقابتی شرکت‌ها تبدیل می‌شود (بوقین و همکاران، ۲۰۱۱). در بخش‌های بعدی ابتدا مفهوم داده‌های بزرگ و ویژگی‌های آن توضیح داده می‌شود، سپس انواع

آن بررسی و در نهایت تأثیر آن بر حسابداری مالی تشریح می‌شود و در بخش پایانی نیز از موضوعات بحث شده نتیجه‌گیری می‌شود.

معنای داده‌های بزرگ

معنای داده‌های بزرگ میان حوزه‌های مختلف متفاوت است، به گونه‌ای که آنچه یک موسسه حسابرسی کوچک از این مفهوم در ذهن دارد با آنچه یک موسسه حسابرسی بزرگ در ذهن دارد یکسان نیست و آنچه را که یک موسسه حسابرسی بزرگ به عنوان داده‌های بزرگ تلقی می‌کند، ممکن است از نقطه نظر یک سازمان بزرگتر مانند اداره ملی هوایی و فضانوردی (ناسا)، بزرگ به حساب نیاید. معیار طبقه‌بندی داده‌ها به بزرگ و کوچک این است که آیا پردازش داده‌ها در توان سیستم پردازش اطلاعات به کار رفته می‌باشد یا خیر؟ همانگونه که زانگ یانگ و آپلبام (۲۰۱۵) بیان می‌کنند، ویژگی‌های مهم داده‌های بزرگ که فراتر از ظرفیت سیستم‌های پردازش کنونی هستند، مواردی است که به عنوان پنج وی^۵ (۵۷) معروف شده‌اند و شامل حجم، سرعت، تنوع، ارزش و میزان صحت داده‌ها است. به سخنی دیگر تنوع داده‌ها به انواع داده‌های بزرگ و سرعت و نرخ تولید و پردازش آنها اشاره دارد. صحت داده‌ها نیز بیانگر این موضوع است که به چه میزان می‌توان به داده‌ها اتکا کرد که متاثر از قابلیت اتکای منابع داده‌ها است. حجم داده‌ها نیز بیانگر میزان آنها و در نهایت ارزش داده‌ها، بیانگر ارزش پولی ایجاد شده برای سازمان یا شرکت در نتیجه‌ی استفاده و بکارگیری داده‌های بزرگ می‌باشد (اسونکائو و همکاران، ۲۰۱۵). این که یک مجموعه داده، حجیم می‌باشد یا خیر، نسبی بوده و به ظرفیت‌های سیستم اطلاعاتی بستگی دارد. این ظرفیت‌ها معمولاً از نقطه نظر قدرت ذخیره‌سازی و پردازش اطلاعات بررسی می‌شوند.

اندازه ذخیره‌سازی داده‌ها

ظرفیت ذخیره‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی مدرن با یکدیگر تفاوت زیادی دارند، به گونه‌ای که در رایانه‌های شخصی وسیله اصلی ذخیره اطلاعات هاردهای سنتی بوده که نهایتاً ظرفیت ۴ ترابایتی دارند یا درایو جامدند^۶ که در حال حاضر با حجم‌های ۱۲۸ مگابایتی تا یک ترابایتی موجود می‌باشند. سایر وسایل ذخیره اطلاعات سریع‌تر و قابل اتکاتر می‌باشند، اما آنها از نظر قیمتی ۱۰ برابر به ازای هر بایت گران‌تر می‌باشند. بنابراین با توجه به سیستم پردازش اطلاعات

موجود، مفهوم مجموعه داده‌های بزرگ از نقطه نظر سازمان‌های متوسط تا بزرگ بین یک یا دو ترابایت تا صدها ترابایت ظرفیت ذخیره سازی متفاوت خواهد بود. علاوه بر آن سیستم‌های حسابداری و حسابرسی معمولاً به طور روزافزونی از منابع داده‌های خارجی که به صورت گسترده یا جزئی متصل به منابع داده‌های داخلی بوده و اغلب حجم بزرگی دارند استفاده می‌کنند (واسارهللی و همکاران، ۲۰۱۵).

پردازش داده‌ها

از نقطه نظر پردازش اطلاعات، تشخیص نحوه‌ی استفاده از داده‌های بزرگ در حال دشوار شدن می‌باشد. ریشه این مشکلات، انواع مختلف وظایف محاسباتی است که حسابرسی و حسابداری با آن مواجه است. از یک طرف وظایف ساده مانند مقایسه داده‌ها، عناصر، علامت‌ها، محاسبات اعشاری علامت‌گذاری و مواردی از این دست قرار دارند. بنابراین آنچه از دیدگاه پردازش، بزرگ تلقی می‌شود با توجه به ظرفیت پردازشی سیستم تعیین می‌شود (کوبین و واسارهللی، ۲۰۱۳). با این وجود برآورد مدل‌های آنالیزی پیچیده مانند ارزش بازار ابزارهای مالی که به ندرت مورد استفاده قرار می‌گیرند یا تحلیل روابط ساختاری بین حساب‌ها و معاملات حسابداری احتمالاً به حجم عظیمی از محاسبات که با افزایش اندازه مجموعه داده‌ها به صورت نمایی رشد می‌کنند، نیاز دارد (واسارهللی و همکاران، ۲۰۱۵).

هرچقدر نحوه محاسبات حسابداری یا حسابرسی پیچیده‌تر باشد، یک مجموعه داده، بزرگتر به نظر می‌رسد. پیچیده‌ترین وظایفی که حسابداران و حسابرسان در یک مدل‌سازی و برآورد با آن روبه‌رو می‌شوند به گونه‌ای است که پردازش داده‌های یک مجموعه اطلاعاتی چند صد مگابایتی ممکن است به سال‌ها محاسبه نیاز داشته باشد. از نقطه نظر پردازشی چنین منبع داده‌ای نه تنها بزرگ نبوده بلکه "بسیار بزرگ"^۷ محسوب می‌شود. برای مثال اروا و همکاران (۲۰۱۱) نشان داده‌اند که بعضی مشکلات خاص در مورد قیمت‌گذاری ابزارهای مشتقه مالی به لحاظ محاسباتی غیر قابل ردیابی بوده و بنابراین حل آن (نظیر اثبات برآوردهای ارزش‌گذاری) به زمان نجومی برای محاسبات نیاز دارد هرچند نمونه‌گیری در مواقعی که حجم داده‌ها زیاد می‌باشد یک روش قابل اتکای تاریخی است، اما استفاده از آن منافع کمتری نسبت به حالتی که از تمام داده‌ها استفاده می‌شود ایجاد می‌کند (اروا و همکاران، ۲۰۱۱).

انواع داده‌های بزرگ: مکمل ثبت‌های حسابداری موجود

داده‌های بزرگ متشکل از داده‌های ساختاریافته، ساختار نیافته (حدود ۹۰ درصد) و اطلاعات نرم^۸ نظیر پیام‌های رایانامه‌ای، رسانه‌های اجتماعی (مانند فیسبوک، وبلاگ‌ها، تویتر)، مکالمه‌های تلفنی، داده‌های ارسالی و دریافتی توسط وب سایت‌ها و داده‌های انتقالی ویدئویی است (سید و همکاران، ۲۰۱۳). در این بخش به خاطر افزایش داده‌های ساختار نیافته، انواع آنها و اینکه چگونه می‌توانند اطلاعات مالی سنتی را بهبود بخشیده یا مکمل آنها باشند، بحث می‌شود.

در سایه فناوری داده‌های بزرگ، شرکت‌ها از هرگونه فنون محاسباتی استفاده می‌کنند تا اطلاعاتی را از مجموعه‌ی داده‌ها استخراج کرده و آنها را برای تصمیم‌گیری خود سودمند نمایند. داده‌های مورد نظر می‌تواند فایل‌های ساختار نیافته صوتی، ویدئویی، تصویری و متنی باشد. در بخش بعدی اطلاعات قابل تولید از این داده‌ها و اینکه چگونه موجب تقویت اطلاعات مالی می‌شوند تشریح خواهد شد.

داده‌های ویدئویی و تصویری

با فراگیر شدن ابزارهای ضبط ویدئو و تصاویر، داده‌های بصری بیش از حد رایج شده‌اند. به میزانی که فنون ذخیره و پردازش ویدئو و تصویر به مرحله‌ی بلوغ پیش می‌روند. استفاده از این داده‌ها جهت تکمیل ثبت‌های حسابداری سریعاً به یک واقعیت کنونی تبدیل می‌شود.

رویکردهای تکاملی که موجب تولید اطلاعات عینی از فایل‌های ویدئویی می‌شود امکان ثبت‌های حسابداری به کمک فایل‌های ویدئویی را به ویژه در زمینه کنترل‌های داخلی افزایش می‌دهد. فرا تحلیل اخیری که متاکس و زانگ (۲۰۱۳) ارائه داده‌اند بیانگر الگویی است که هرگونه ورود به منطقه‌ی دسترسی محدود را کشف می‌کند، اشیا را می‌شمارد، حس‌ها را بررسی و تحلیل می‌کند، وسایل نقلیه را پایش می‌کند و قادر به کشف احساس است. این روش می‌تواند اطلاعات مهمی به ثبت‌های حسابداری اضافه کند از جمله اینکه ۱- فیلم‌های ضبط شده می‌تواند مشخص کند در چه زمانی و چند بار به منطقه دسترسی محدود وارد شده‌اند، ۲- ویدئوهای محل کار می‌تواند در پیگیری بهره‌وری کارکنان موثر باشد، ۳- ویدئوهای مربوط به موجودی کالا می‌تواند در ارزیابی به موقع بودن موجودی کالا، تغییرات موجودی کالا جهت اندازه‌گیری بهای فرا متغیر و شناسایی گلوگاه‌ها مفید واقع شود، ۴- ویدئوهای مربوط به اموال، ماشین‌الات

و تجهیزات می‌تواند به عنوان یک جزء اضافی در شناسایی مسائل کاهش ارزش چنین دارایی‌هایی مفید واقع شود (وارن و همکاران، ۲۰۱۵). رفته رفته الگوریتم‌های پیچیده‌ی کامپیوتری، تصاویر ایستا را پردازش و تفسیر می‌کنند، کشف دقیق اشیا و بخش‌بندی تصاویر به صورت تفسیری، رایانه‌ها را قادر می‌سازد تا تصاویر را به صورت خودکار طبقه‌بندی کرده و تفسیر نمایند (قیرشیک و همکاران، ۲۰۱۴). الگوریتم‌های تشخیص‌گر منظره و اشیا (تربلا و همکاران، ۲۰۰۸)، آموزش تشخیص اشیا از طریق جمع‌سپاری^۹ (ویجایاناراسیم هان و گرومن، ۲۰۱۴) و تشخیص عواطف منجر به دانش‌افزایی در اینگونه پردازش‌ها شده‌اند. مشابه با داده‌های ویدئویی، این روش‌ها قادر هستند از: ۱- تصاویری که در برگیرنده مناظر و اشیا ی مربوط به شرکت بوده و معمولاً توسط مشتریان بارگذاری می‌شود، ۲- تصاویر مربوط به سقوط ناگهانی مشتریان محصولات شرکت در یک ناحیه‌ی جغرافیایی خاص، و ۳- تصاویری که نشان‌دهنده‌ی شرایط و نحوه‌ی استفاده از محصولات شرکت است، داده‌های ارزشمندی نسبت به کسب و کار شرکت استخراج نمایند. تحلیل تصاویر می‌تواند بینش تجاری سودمندی در ارتباط با گرایش به مصرف محصولات شرکت و نحوه‌ی نگرش به شرکت ارائه نماید (باسکول و حس، ۲۰۱۴؛ به نقل از وارن و همکاران، ۲۰۱۵).

داده‌های صوتی

داده‌های صوتی مرتبط با فعالیت‌های کسب و کار شرکت نیز می‌تواند موجب بهبود ثبت‌های حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی شود. منابع صوتی مهم و بالقوه می‌تواند شامل فراخوان‌های فصلی کنفرانس‌ها، جلسات هیئت مدیره و سهامداران، تماس‌های تلفنی مشتریان، کارکنان داخلی شرکت، میکروفون‌های مستقر در مکان‌های تعبیه شده جهت نظارت و سایر فایل‌های صوتی از منابع ویدئویی اشاره شده در بخش قبلی باشد. مایو و ونکاتاچالم (۲۰۱۲) فایل‌های صوتی مربوط به اعلان سودهای فصلی توسط مدیران شرکت‌ها را تحلیل کردند تا هرگونه ناهنجاری شناختی را در الگوی سخنرانی مدیران عامل کشف نمایند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که رابطه‌ی مثبتی بین نشانگرهای ناهنجاری شناختی و احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی قابل انتساب به این بی‌قاعدگی‌ها وجود دارد. به بیانی دیگر نتایج تحقیق آنها گویای این واقعیت بود که هر چه ناهنجاری شناختی در الگوی سخنرانی مدیران شرکت‌ها بیشتر باشد احتمال تجدیدارائه صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد. در مطالعه‌ی مرتبط دیگری این دو

محقق نشان دادند که وضعیت مثبت و منفی در فراخوان کنفرانس سودهای فصلی با بازده سهام همبستگی معنی‌داری دارد. از سایر کاربردهای تحلیل صوتی می‌توان به کشف جرم و جنایت (رادهاکریشنان و همکاران، ۲۰۰۵)، شناسایی رویدادها در جریان‌های صوتی و شناخت خلق و خوی افراد اشاره کرد (وارن و همکاران، ۲۰۱۵؛ به نقل از لیو و همکاران، ۲۰۰۶). با جریان داده‌های صوتی ذکر شده، داده‌های بزرگ می‌توانند شواهد تاییدکننده‌ای در راستای حمایت از ثبت‌های حسابداری ارائه دهند. به عنوان مثال مصاحبه‌های صوتی با مهندسان ساخت در طی مراحل ساخت ماشین‌الات می‌تواند شواهد اضافی در رابطه با ارزش و دوره‌ی برآوردی انتفاع آن ارائه دهند. چنین موضوعی حسابداران آتی را قادر می‌سازد تا مبنای این دارایی بلند مدت را درک کرده و هرگونه مسائل مرتبط با کاهش ارزش بالقوه آنها را مدنظر قرار دهند.

داده‌های متنی

داده‌های متنی شامل داده‌های غیر مالی یا مستند سازی نرم^{۱۱} است. برخی از مخازن داده‌های متنی شامل گزارش‌های ارسالی شرکت‌ها به کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ایمیل‌ها، صفحات وب، اخبار رسانه‌ها و رسانه‌های اجتماعی است. رسانه‌های اجتماعی یکی از بزرگترین و پر رشدترین مجموعه‌ی داده‌های متنی مرتبط هستند. به عنوان مثال تعداد اعضای فیسبوک، کاربران تویتر و بلاگ‌ها در سال ۲۰۱۳ به ترتیب هفتصد میلیون، دویست و پنجاه میلیون و صد و پنجاه و شش میلیون بود (سید و همکاران، ۲۰۱۳). داده‌های حاصل از این منابع در بهبود و ارزیابی عملکرد شرکت سودمند خواهند بود. داده‌های ایمیلی قبلاً در ایالات متحده آمریکا کاوش می‌شد تا هرگونه زیان ناشی از تقلب در حرفه کاهش یابد. چنین زیان‌هایی تقریباً به ششصد و پنجاه میلیارد دلار در سال ۲۰۰۶ رسید و کارکنان ناراضی شرکت عامل اصلی آنها بودند (هولتون، ۲۰۰۹). زیان‌های ناشی از تقلب در ایالات متحده آمریکا در حال کاهش است و برآورد می‌شود که در سال ۲۰۱۲ به یک میلیارد برسد (انجمن بازرسان رسمی تقلب^{۱۱}، ۲۰۱۳). شرکت‌ها می‌توانند به منظور کاهش تقلب‌های قابل انتساب به کارکنان از تکنیک متن‌کاوی استفاده کنند تا از این طریق پیام‌های ایمیلی کارکنان ناراضی را شناسایی و پیش‌بینی نمایند و در نهایت ریسک تقلب سازمانی را کاهش داده یا از وقوع آن خودداری نمایند (هولتون و همکاران، ۲۰۰۹). مهم‌تر از این، چنین تکنیکی اطلاعات مرتبطی را که در حسابرسی تقلب مرسوم کشف نشده است، آشکار می‌سازد. تحلیل مثلث تقلب (به عنوان یکی از روش‌های

کشف تقلب) از اصول مثلث تقلب در تحلیل پیام‌های ایمیلی استفاده می‌کند تا کارکنانی را که از فرصت، انگیزه و توجیه تقلب برخوردار هستند، شناسایی کند. به میزانی که شرکت‌ها اطلاعات حاصل از داده‌های صوتی، متنی و ویدئویی را استخراج کرده و با داده‌های مالی مرسوم یکپارچه می‌کنند، توانایی آنها برای ارزیابی و پیش‌بینی عملکرد کسب و کار که یکی از اهداف اصلی حسابداری مدیریت است، افزایش می‌یابد (وارن و همکاران، ۲۰۱۵؛ به نقل از تربی و همکاران، ۲۰۰۹).

تأثیر داده‌های بزرگ بر حسابداری مالی

حسابداری مالی عمدتاً با تهیه صورت‌های مالی براساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری و متعاقب آن انتشار اطلاعات به گروه‌های ذی‌نفع خارجی مرتبط است. نقطه‌ی تمایز این حوزه حسابداری از حسابداری مدیریت را می‌توان در ارائه اطلاعات مالی تهیه شده مطابق با مجموعه‌ای از استانداردها به ذی‌نفعان خارجی سازمان بیان کرد. داده‌های بزرگ به طور قابل ملاحظه‌ای آینده‌گزارشگری مالی و تکامل اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهند داد.

انواع داده‌های بزرگ که در این مقاله بحث می‌شوند، مکمل اطلاعات مالی مرسوم است و می‌تواند موجب بهبود شفافیت و سودمندی در تصمیم‌گیری شود. به عنوان مثال، در ارتباط با دارایی‌های ثابت، سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان، قابلیت ثبت کلیپ‌های ویدئویی و سایر ابزار چند رسانه‌ای را دارند. بدین طریق استفاده‌کننده دید کلی‌تری از شرایط، ویژگی‌ها و مشخصه هر دارایی کسب می‌کند. این بهبود شفافیت نه تنها به تحقق نیازهای ذی‌نفعان کمک می‌کند بلکه مزایایی را برای ذی‌نفعان در رسیدگی به ادعاهای مرتبط با دارایی‌های ثابت فراهم می‌آورد. به عنوان مثال، در صورتی که اطلاعات صوتی، ویدئویی و متنی مکمل ثبت‌های مربوط به هر دارایی نظیر دارایی ثابت موجود باشد، حساب‌رسانی که در پی آزمون ادعای "وجود" نسبت به دارایی‌های ثابت هستند، با چالش کمتری مواجه خواهند شد. همچنین با استفاده از فناوری‌های داده‌های بزرگ، می‌توان این داده‌ها را به صورت تجمیعی و از طریق داده‌کاوی تجزیه و تحلیل کرد تا هرگونه داده‌های پرت و یا سایر ناهنجاری‌ها کشف شود. بنابراین برای حساب‌رسان، مدیران و سایر ذی‌نفعان کمک‌کننده خواهند بود (وارن و همکاران، ۲۰۱۵).

گزارشگری دارایی‌های برون ترازنامه‌ای

ترازنامه چندین اقلام نامشهود با اهمیت را حذف می‌کند، زیرا تعیین ارزش آن‌ها به صورت عینی دشوار است (کیسو و همکاران، ۲۰۱۳). برخی دارایی‌های برون ترازنامه‌ای نظیر پایگاه مشتری، منابع انسانی، تعهدات، کیفیت محصولات، پایگاه فروشنده، شهرت شرکت و... می‌باشد. از آنجایی که این دارایی‌ها سازمان را از دیگر سازمان‌ها متمایز کرده و مزیت‌های رقابتی را به نمایش می‌گذارد، اطلاعات در مورد این اقلام به وضوح در نزد ذی‌نفعان سازمان حائز ارزش است. از سال ۲۰۰۴، سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌های آمریکایی در دارایی‌های مشهود و نامشهود در سطح قابل مقایسه‌ای بودند. با این وجود، بسیاری از کشورها در وضعیت کنونی میزان سرمایه‌گذاری بیشتری در دارایی‌های نامشهود نسبت به دارایی‌های فیزیکی، را تجربه می‌کنند و این موضوع منجر به افزایش نسبت اقلام برون ترازنامه‌ای به اقلام درون ترازنامه‌ای شده است. چنین شرایطی موجب می‌شود که از مربوط بودن صورت‌های مالی مرسوم کاسته شده و بنابراین سودمندی خود برای تصمیم‌گیری را از دست دهند (لو، ۲۰۰۴).

در سطح شرکت، تلاش‌های اولیه می‌تواند جهت درک ماهیت کلی و ویژگی‌های یک دارایی نامشهود باشد. این دقیقاً جایی است که داده‌های بزرگ می‌تواند کمک‌کننده باشد. به عنوان مثال، شاخص‌های کلیدی مرتبط با دارایی هدف می‌تواند از طریق الگوریتم‌های داده-کاوی، انباشته، پردازش و تجزیه و تحلیل شود. اطلاعات حاصله، پتانسیل ارزشی آنی خواهد داشت و متعاقباً می‌تواند برای ذی‌نفعان منتشر شود. در کوتاه مدت، این اطلاعات ممکن است عمدتاً به صورت کیفی بوده و در نتیجه مکمل یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی باشند. بدین طریق، برخی ذی‌نفعان، رفته رفته دسترسی قابل ملاحظه‌ای به سیگنال‌های دارایی‌های نامشهود برون ترازنامه‌ای خواهند داشت. نهایتاً زمانی که جمع‌آوری داده و پردازش تحلیلی تکمیل می‌شوند، روش‌های ارزش‌گذاری کمی برای این دارایی‌های نامشهود می‌تواند توسعه یابد و گزارشگری آنها را در ترازنامه امکان‌پذیر سازد (وارن و همکاران، ۲۰۱۵).

حسابداری ارزش‌های منصفانه

جهت‌گیری گزارشگری مالی در وضعیت کنونی به سمت ارزش‌های منصفانه است. بیش از یک دهه است که هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای همگرایی اصول پذیرفته شده عمومی آمریکا و استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی در تلاش هستند. این تلاش‌ها، به خصوص در موقعیت‌های متناقض در بکارگیری حسابداری ارزش منصفانه تحت شرایط خاص بحث برانگیز است. به عنوان مثال، تفاوت‌های کلیدی در حسابداری ارزش منصفانه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات طبق اصول پذیرفته شده آمریکا و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری وجود دارد. اگرچه استانداردهای بین‌المللی، بکارگیری ارزش‌های منصفانه و تجدید ارزیابی بعدی آن را مجاز می‌دانند، اما اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا ملزم می‌کند که اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید به بهای تمام شده تاریخی منعکس شود و استفاده از ارزش‌های منصفانه جز در موارد کاهش ارزش را ممنوع اعلام کرده است. زمانی که کاهش ارزش رخ می‌دهد استانداردهای عمومی پذیرفته شده آمریکا ملزم می‌کنند که دارایی مورد نظر باید تجدید ارزیابی شده و به مبالغ کمتر (ارزش بازار) گزارش شود. داده‌های بزرگ می‌تواند به تفاوت فاحش بین حسابداری ارزش منصفانه تحت استانداردهای بین‌المللی و اصول پذیرفته شده عمومی آمریکا کمک کرده و استانداردهای حسابداری جهانی ایجاد کند. یکی از روش‌های بالقوه جهت تسهیل این فرایند، استفاده از عامل‌های^{۱۱} اینترنتی با عمر طولانی مدت است. وظیفه این عامل‌ها، جمع‌آوری اطلاعات جهت کمک به ارزش‌گذاری دارایی‌هایی است که از طریق سایر موارد، ارزشیابی آنها امکان پذیر نبوده یا مشکل است. این عامل‌ها با استفاده از روش‌های جستجوی خودکار در فضای اینترنتی که طی یک بازه‌ی زمانی طولانی اجرا می‌شود به ارزشیابی این دارایی‌ها کمک می‌کنند (وارن و همکاران، ۲۰۱۵).

در بافت برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، عامل‌های نرم افزاری تمامی منابع اینترنتی مرتبط را جهت بیشینه‌سازی برآوردهای سطح یک و سطح دو ارزش‌های منصفانه که معمولاً با استفاده از داده‌های عینی، ملموس و داده‌های جاری بازار انجام می‌شود، جستجو می‌کنند. اگر شرکت روش‌های دسترسی منحصر به فردی را داشته باشد، عامل‌های نرم افزاری می‌توانند در انجام برآوردهای مربوط به ارزش منصفانه از رویه‌های استاندارد استفاده نمایند.

به منظور گسترش این ایده، ممکن است شرکت‌هایی در بازار سرمایه تشکیل شوند و به طور تخصصی در زمینه‌ی تهیه‌ی اطلاعات مرتبط با ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها فعالیت کنند، درست نظیر شرکت‌های ارزش‌گذاری که خدمات ارزیابی و برآورد ارائه می‌دهند. در یک سمت طیف، این موسسات قراردادهایی با شرکت‌ها منعقد می‌کنند که اطلاعات و یا

برآوردهای عادی را برای تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها تامین و این قراردادها می‌توانند قضاوت‌های کارشناسی در مورد مسائل بیمه‌ای را در زمینه‌هایی که سه سطح برآوردهای ارزش‌های منصفانه لازم است، تامین نمایند. در سمت دیگر طیف، این موسسات اطلاعاتی را تنها در مورد یک دارایی و یا یک بدهی در یک مقطع زمانی خاص و به صورت موردی ارائه می‌دهند. علاوه بر این، حساب‌رسان ممکن است، از این خدمات در راستای تایید منطقی بودن ارزش‌های منصفانه ابراز شده (به عنوان مثال توسط ارزیابان) استفاده کنند، درست مشابه با حالتی که از نظر کارشناسان خارجی در ارزش‌گذاری سبد دارایی استفاده می‌کنند. صرف نظر از اینکه چگونه فرآیند جمع‌آوری اطلاعات از طریق داده‌های بزرگ انجام می‌شود، فرضیات ذهنی در برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه کم‌تر خواهد شد (کراهل و تیترا، ۲۰۱۵؛ وارن و همکاران، ۲۰۱۵).

به عنوان مثال، اثری که حسابداری ارزش منصفانه بر یک دارایی استهلاک پذیر دارد را در نظر بگیرید. نگاره استهلاک، تغییر در ارزش این دارایی را در طی زمان بر اساس عمر مفید پیش بینی شده و بر اساس روندی که این منابع منجر به ایجاد درآمد می‌شود، منعکس می‌کند. با این وجود، روش‌های متفاوت استهلاک در دسترس بوده و انتخاب آنها یک تصمیم اختیاری حسابداری است و در شرکت‌های مختلف می‌تواند متفاوت باشد. اگرچه روش خط مستقیم متداول‌ترین آنها است، اما به طور معمول تغییر در ارزش دارایی را طی دوره انتفاع رسانی آن نشان نمی‌دهد (مریت، ۲۰۱۳). ماشین‌های متعلق به یک شرکت ممکن است بر اساس سال‌هایی که از آنها استفاده شده است و یا تعداد کیلومترهایی که طی کرده‌اند جایگزین شوند و در هر دو صورت از روش خط مستقیم برای شناخت هزینه‌ی استهلاک در طی عمر مفید آنها استفاده شود. با این وجود، این روش به طور معمول نمی‌تواند تغییر در ارزش این ماشین‌ها را طی عمر مفید آنها نشان دهد. حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند این مشکل را به وسیله‌ی حذف نیاز به استفاده از نگاره استهلاک که اغلب به صورت اختیاری تهیه می‌شود، حل کند. با استفاده از حسابداری ارزش منصفانه، ارزش ماشین در هر دوره‌ی گزارشگری به صورت بسیار ساده در واکنش به متغیرهای بازاری مربوطه تغییر می‌کند.

نتیجه گیری

در این مقاله به این موضوع پرداخته شد که چگونه داده‌های متنی، ویدئویی، تصویری و صوتی می‌توانند حسابداری را به ویژه در حوزه‌هایی نظیر تکمیل مدارک پشتیبان و همچنین ارائه‌ی شواهد اضافی جهت توجیه ارزش‌هایی که مبادلات بر مبنای آن‌ها ثبت می‌شود، تغییر دهد. گذشته از این، چنین داده‌هایی می‌تواند دیدگاه تاریخی قوی درباره‌ی فرآیندهای تصمیم‌گیری بکار گرفته شده در اندازه‌گیری ارزش دارایی‌ها ارائه دهد.

به علاوه، این موضوع بحث شد که داده‌های بزرگ می‌تواند مکمل ادعاهای ارائه شده توسط مدیران در صورت‌های مالی باشند. ادعاهایی نظیر "وجود" و "ارزشیابی" می‌تواند به وسیله‌ی داده‌های غیر حسابداری و مکمل پشتیبانی شود. این داده‌ها می‌تواند فرآیند جمع‌آوری مدارک را، جهت ارتقاء میزان اعتماد حسابداران به سطح قابلیت اتکای این ادعاها بهبود ببخشد. درحالی که اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری آمریکا به سمت مدل‌های ارزش منصفانه پیش می‌رود، ادعای "ارزشیابی" می‌تواند به وسیله‌ی این داده‌ها بهبود پیدا کند. علاوه بر این براساس ابلاغیه مورخ ۲۲ دیماه ۱۳۹۲ سازمان بورس و اوراق بهادار و به منظور اجرای مصوبه‌ی مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷ مجمع عمومی سالانه‌ی سازمان حسابرسی «کلیه‌ی شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار در تهیه صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ و بعد از آن منتشر می‌شوند، مجاز به استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند». همچنین از سال ۱۳۹۵ شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. از سال ۱۳۹۵ به بعد ادعای ارزشیابی در صورت‌های مالی از دید مدیران شرکت‌ها و حساب‌رسان مستقل با چالش‌های اساسی رو به رو بوده و در کانون توجه قرار می‌گیرد. علاوه بر این بکارگیری استانداردهای بین‌المللی موجب می‌شود که شرکت‌های بورسی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری خود را تغییر یا ارتقا دهند تا بتوانند الزامات گزارشگری بین‌المللی را برآورده سازند. چنین تغییراتی علاوه بر هزینه‌های پیاده‌سازی سیستم جدید یا ارتقای آن، هزینه‌های دیگری نظیر هزینه‌های آموزش کارکنان و هزینه‌های مقاومت در برابر تغییر سیستم یا ارتقای آن را از جانب کارکنان رده پایین تا مدیران ارشد به شرکت تحمیل می‌کند. از آنجایی که جهت‌گیری هیت استانداردهای بین‌المللی طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۱۳ تحت عنوان "اندازه‌گیری

ارزش‌های منصفانه" به سمت ارزش‌های منصفانه است، استفاده از تکنیک داده‌های بزرگ توسط شرکت‌های پذیرفته شده بورسی می‌تواند در بهبود ادعای ارزشیابی مرتبط با دارایی و بدهی‌های آنها یاری رسان باشد، با این وجود استفاده از این تکنیک‌ها ممکن است به خاطر محدودیت داده‌های بزرگ یا ملاحظات منفعت - هزینه محدود شود.

به دلیل اینکه ارزشیابی‌ها ذهنی و وابسته به داده‌های کمی و کیفی هستند، داده‌های اضافی می‌تواند شواهد تاریخی را برای رسیدن به ارزش‌های منصفانه تامین کند. با وجود داده‌های بزرگ، همگرایی بین اصول پذیرفته شده‌ی همگانی آمریکا و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تسریع می‌شود و در نتیجه در ایجاد یک رژیم حسابداری یکپارچه در سرتاسر جهان، که در آن حسابداری ارزش منصفانه به عنوان یک سنگ بنا بوده و در هسته مرکزی قرار دارد، کمک کننده خواهد بود. به وسیله‌ی استفاده از عامل‌های هوشمند اطلاعاتی که در محیط‌های ابری^۳ در حال فعالیت هستند، تمامی داده‌های مرتبط با بدهی‌ها و دارایی‌ها می‌تواند جمع آوری، پردازش و به صورت جهانی منتشر شود. به میزانی که فناوری پیشرفت می‌کند، فرآیند حسابداری مرتبط با مبادلات مالی نیز پیشرفت کرده است. ثبت‌های حسابداری در طی زمان از ثبت‌های دستی در دفاتر فیزیکی حسابداری به ماشین‌های الکترونیکی حسابداری و به سیستم‌های کنونی نظیر سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان تغییر یافته است. داده‌های بزرگ هنوز یکی دیگر از پارادایم‌های فناوری است که نحوه‌ی پشتیبانی مبادلات مالی را تغییر خواهد داد. داده‌های بزرگ از طریق فرم جدید شواهد جهت پشتیبانی از حسابداری مالی و مدیریت در مبادلات، فرآیند اندازه‌گیری را بهبود خواهند بخشید.

پی نوشت

- | | | | |
|---|--|---|-----------------------|
| ۱ | Big Data | ۲ | Environmental sensing |
| ۳ | Automated Sensing | ۴ | Sensor |
| ۵ | Volume , Velocity ,Variety, Value & Veracity | ۶ | Solid-state drive |
| ۷ | Huge | ۸ | Soft Information |
- ۹ Crowdsourcing
مرکب از دو واژه جمعیت (Crowd) و برون سپاری (Outsourcing) می باشد و به معنی فرایند دریافت خدمات، ایده و اظهارات مورد نیاز از طریق درخواست از گروه زیادی از مشارکت کنندگان و افراد به صورت اینترنتی هست.
- | | | | |
|----|--------------------|----|---|
| ۱۰ | Soft Documentation | ۱۱ | Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) |
|----|--------------------|----|---|
- ۱۲ Agent
در ادبیات و بافت رایانه‌ای به عنوان "عامل" ترجمه شده است و بیانگر برنامه‌های رایانه‌ای هست که اقدامات انسان را تقلید می کند عامل‌های اینترنتی با عمر طولانی معمولاً در فضای ابری فعالیت می - کنند و به توانایی‌های جمع آوری، پردازش، اعتباردهی و انتشار حجم عظیمی از انواع گوناگون داده‌ها در یک دوره ی زمانی مشخص تجهیز شده اند (کاتوفمن و همکاران، ۲۰۰۰).
- ۱۳ Cloud Environment
محیط ابری توصیف کننده سازمان‌ها، شرکت‌ها یا افرادی هستند که برای انجام عمده وظایف و فعالیت‌های خود از برنامه‌های مبتنی بر وب (به جای نرم افزارهای نصب شده بر روی رایانه) استفاده می کنند. آرمانی ترین حالت محیط‌های ابری محیط‌های تمام ابری بوده که در آن برای انجام همه وظایف از برنامه‌های مبتنی بر وب استفاده می شود. اگر چه محیط‌های تمام ابری رایج نیست اما حرکت به سمت آن از اهداف بلند مدت طرفداران رایانش ابری هست

منابع

- Arora, S. , Boaz, B. , Markus,B. & Rong. Ge (2010). "Computational complexity and information asymmetry in financial products. " In ICS, pp. 49-65 .
- Association of Certified Fraud Examiners. (2013). "Fraud loss for 2012". http://www.fraud-magazine.com/uploadfiles/Fraud_Magazine/Content/Marketplace/ media-planner. pdf .
- Assunção, M. D. Calheiros, R. N. Bianchi, S. Netto, M. A. & Buyya, R. (2015). "Big Data computing and clouds: Trends and future directions". Journal of Parallel and Distributed Computing, 79, 3-15 .

- Brynjolfsson, E. Hammerbacher, J. & Stevens, B. (2011)" .Competing through data: Three experts offer their game plans ."McKinsey Quarterly. 4: 36-47 .
- Bughin, J. Livingston, J & Marwaha, S. (2011)" .Seizing the potential of ‘big data ."McKinsey Quarterly. 4: 103-109 .
- Girshick, R. Donahue, J. Darrell, T. & Malik, J. (2014)" .Rich feature hierarchies for accurate object detection and semantic segmentation: In Computer Vision and Pattern Recognition (CVPR ." (IEEE Conference on (580-587) .
- Hobson, J. L, Mayew, W. J. & Venkatachalam, M. (2012). "Analyzing speech to detect financial misreporting". Journal of Accounting Research. 50 (2): 349-392 .
- <http://www.seo.ir/LoadFile.ashx?Id=1IWJRbDtxDsPAgIAvh3xdQ==> .
- Kieso, D. J, Weygandt. & T, Warfield. (2013). "Intermediate Accounting". Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc .
- Krahel, J. P. , & Titera, W. R. (2015). Consequences of Big Data and Formalization on Accounting and Auditing Standards. Accounting Horizons, 29 (2) , 409-422
- Lev, B.(2004). Intangibles discussion. Available at <http://accounting.rutgers.edu/docs/intangibles/Papers/Sharpening%20the%20Int> .
- Mayew, W. J. & Venkatachalam, M. (2012). "The power of voice: Managerial affective states and future firm performance". The Journal of Finance. 67 (1): 1-43 .
- Merrit C) .2013 (Depreciation discussion available at <http://smallbusiness.chron.com/straightline-depreciation-method-capital-projects-66573.html> .
- Metaxas, D. & Zhang, S. (2013). "A review of motion analysis methods for human nonverbal communication computing", Image and Vision Computing. 31 (6): 421-433 .
- Moffitt, K. C. , & Vasarhelyi, M. A. (2013). AIS in an age of big data. Journal of information systems, 27 (2) , 1-19 .
- Radhakrishnan, R. Ajay, D. & Paris, S. (2005) "Audio analysis for surveillance applications, In Applications of Signal Processing to Audio and Acoustic's ". IEEE Workshop on, pp. 158-161.
- Shannon, C. E. & Weaver, W. (1949). "The mathematical theory of communication". United States of America: University of Illinois press .
- Syed, A. Kumar, Gillela. & C. Venugopal. (2013). "The future revolution on big data. " Future 2 (6) .
- Torralba, A. Fergus, R. & Freeman, W. T. (2008). "80 million tiny images: A large data set for nonparametric object and scene recognition". Pattern Analysis and Machine Intelligence, IEEE Transactions on. 30 (11): 1958-1970 .

- Vasarhelyi, M. A. Kogan, A. & Tuttle, B. (2015). "Big data in accounting: An overview". *Accounting Horizons*. 29 (2): 381-396
- Vijayanarasimhan, S. & Grauman, K. (2014). "Large-scale live active learning: Training objects detectors with crawled data and crowds". *International Journal of Computer Vision*. 108 (1-2): 97-114 .
- Warren Jr, J. D. Moffitt, K. C. & Byrnes, P. (2015). "How Big Data Will Change Accounting". *Accounting Horizons*. 29 (2): 397-407
- Zhang, J. Yang, X. & Appelbaum, D. (2015). "Toward Effective Big Data Analysis in Continuous Auditing". *Accounting Horizons*. 29 (2): 469-47

بررسی تأثیر ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه کاری

مشروط^۱

کاوه پرنندین^۲، مهرداد قنبری^۳، محمد درخشانی درخش^۴

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۱/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۵/۲۴

چکیده

محافظه کاری با ساز و کار راهبری شرکتی رابطه نزدیکی داشته و هر دو نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی در قراردادها ایفا می‌کند. محافظه کاری می‌تواند رفتار فرصت طلبانه مدیریت شرکت در گزارشگری مالی را محدود نماید. هدف کلی این تحقیق بررسی تأثیر ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه کاری مشروط می‌باشد. در این تحقیق از اطلاعات ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ استفاده گردیده است. در این تحقیق مولفه‌های مکانیزم راهبری شرکتی به عنوان متغیرهای مستقل و محافظه کاری مشروط به عنوان متغیر وابسته و سه متغیر اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده اند. به منظور انجام این تحقیق یک فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی ارائه گردید و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار آماری Eviews 8 و Spss 18 استفاده گردید. روش تحقیق از نوع همبستگی و با توجه به هدف کاربردی است. نتایج حاصل از فرضیات نشان می‌دهد که مکانیزم‌های راهبری شرکتی بر محافظه کاری مشروط تأثیر مثبت دارد.

واژه‌های کلیدی: ساز و کار راهبری شرکتی، مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، مالکیت سهامداران

عمده، محافظه کاری مشروط.

طبقه‌بندی موضوعی: G34

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2531

^۲ مربی گروه حسابداری دانشگاه پیام نور و دانشجوی دکتری حسابداری، نویسنده مسئول، (Kparandin@gmail.com)

^۳ استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه، (mehردادghanbary@yahoo.com)

^۴ دبیر آموزش و پرورش همدان و دانشجوی دکتری حسابداری، (m.derakhshani2020@yahoo.com)

مقدمه

محافظه‌کاری از گذشته دور در تئوری حسابداری مطرح بوده و در عمل هنگام تهیه صورت‌های مالی به عنوان یکی از ابزارهای حمایت از حقوق مالکان اعمال می‌گردیده است. توجه پیوسته و مستمر به این مفهوم و اهمیت دادن به آن در تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند نشان دهنده آن باشد که بکارگیری و اعمال رویه‌های محافظه کارانه از ویژگی فزونی منافع بر مخارج برخوردار است (رشیدیان و همکاران، ۱۳۹۳).

حاکمیت شرکتی به عنوان مبحثی که بر موضوع راهبرد شرکت‌ها و حقوق سهامداران تأکید دارد، مطرح گردید و نقش آن در کاهش تضاد بین منافع سهامداران و مدیران است. این تضاد منافع اغلب با مسائل نمایندگی در ارتباط است که ناشی از دو علت اصلی است. یکی متفاوت بودن اهداف و ترجیحات مشارکت کنندگان در شرکت و دیگری ناقص بودن اطلاعات مشارکت کنندگان نسبت به عملکرد، دانش و ترجیحات یکدیگر است (بادآور نهندی و همکاران، ۱۳۹۰).

واتز (۲۰۰۳)، محافظه‌کاری را سازوکاری موثر در قراردادهای بین شرکت، اعتباردهندگان و سهامداران می‌داند که از اعتباردهندگان و سهامداران در مقابل فرصت طلبی‌های مدیریت محافظت می‌کند. واتز با مد نظر قراردادن تئوری نمایندگی، بیان می‌کند محافظه‌کاری ابزاری است که می‌تواند کارا تر شدن سازماندهی یک واحد تجاری و قراردادهای منعقد شده پیرامون آن را بدنبال داشته باشد.

تحقیقات متعددی درباره تأثیر ساختار مالکیت بر بهبود عملکرد شرکت انجام شده است که نشان دهنده توجه عمیق به موضوع ساختار مالکیت و سازوکارهای آن می‌باشد. در این تحقیق به بررسی تأثیر ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه‌کاری مشروط خواهیم پرداخت و بدنبال پاسخی این سوال هستیم که آیا مکانیزم راهبری شرکتی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است؟

مبانی نظری

در ادبیات مدیریت، حسابداری و مالی، نظریه‌های گوناگونی درباره نظام راهبری شرکتی وجود دارد. از جمله برجسته‌ترین این نظریه‌ها، می‌توان به نظریه نمایندگی جنسن و مک‌کلینگ

(۱۹۷۶)، نظریه مباشرتی دونالدسون و داویس (۱۹۹۱)، نظریه وابستگی منابع فیفر و سالانیکیک (۱۹۸۳) و نظریه ذینفعان فریمن و ورید (۱۹۸۳) نام برد. هر کدام از این نظریه‌ها از جنبه‌های گوناگونی به تعریف نظام راهبری شرکتی و ساز و کارهای آن پرداخته‌اند. به طور نمونه سالو (۲۰۰۸)، راهبری شرکتی را سیستمی برای حمایت از بازده سرمایه گذاری تأمین کنندگان منابع مالی شرکت می‌داند. این تعریف اشاره به نظریه نمایندگی و تعریفی محدود از نظام راهبری شرکتی دارد. در یک تعریف کلی، نظام راهبری شرکتی قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دست یابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

ذینفعان شرکت به وسیله نظام راهبری شرکتی بر شیوه اداره شرکت‌ها و استفاده کارآمد از منابع آن نظارت می‌کنند. برای اعمال اثربخش و کارای این نظارت، ساز و کارهای نظام راهبری شرکتی مطرح می‌شوند. از جمله ساز و کارهای نظام راهبری شرکتی، می‌توان به ساختار مالکیت، ترکیب اعضای هیات مدیره، تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیات مدیره، استقلال هیات مدیره، ساختار سازمانی چند بخشی، بازار کنترل خارجی، قوانین حمایتی سرمایه گذاران و کنترل‌های داخلی را نام برد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۸).

محافظه‌کاری از ویژگی‌های بارز گزارشگری مالی است که طی قرن‌ها تئوری و عمل حسابداری را تحت تأثیر خود قرار داده است (باسو، ۱۹۹۷). علیرغم این تأثیر با اهمیت محافظه‌کاری، تعریف جامع و مورد توافق، همگان در مورد آن وجود ندارد. در یک طبقه بندی، بیور و رایان (۲۰۰۵) محافظه‌کاری حسابداری را به دو نوع محافظه‌کاری شرطی و محافظه‌کاری غیر شرطی تفکیک نمودند. محافظه‌کاری شرطی بیانگر این است که ارزش دفتری خالص دارایی‌ها در شرایط نامساعد کاهش می‌یابد، اما در شرایط مساعد افزایش نمی‌یابد و در شناسایی سریعتر زیان‌ها نسبت به شناسایی سودها نمود می‌یابد. این نوع محافظه‌کاری اخبار و اطلاعات موجود پس از ثبت اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها را هم در نظر می‌گیرد. در ادبیات محافظه‌کاری معیار دقیقی برای اندازه‌گیری این مفهوم وجود ندارد، اما در پژوهش‌های انجام شده در این حوزه چندین معیار برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری ارائه شده است. از جمله این معیارها می‌توان به عدم تقارن زمانی سود، معیار مبتنی بر ارزش‌های

بازار و معیارهای مبتنی بر ارقام تعهدی را نام برد (کردستانی و امیر بیگی، ۱۳۸۷). معیار عدم تقارن زمانی سود توسط باسو (۱۹۹۷) مطرح گردید.

ارتباط بین محافظه‌کاری و نظام راهبری شرکتی مربوط به نقش هریک در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی می‌باشد. در این خصوص دو دیدگاه یعنی دیدگاه جانشین و دیدگاه مکمل وجود دارد. دیدگاه جانشین، محافظه‌کاری را وسیله‌ای جهت کاهش عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و مالکان واحد تجاری می‌داند. بر اساس این دیدگاه در شرایط ضعیف بودن نظام راهبری در واحدهای اقتصادی، تقاضا برای محافظه‌کاری از طرف سهامداران و سایر ذینفعان برای کاهش عدم اطمینان و افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش پیدا می‌کند. در این دیدگاه، شرکت‌های دارای نظام راهبری شرکتی قوی به دلیل وجود سایر سازوکارهای کنترل مدیریت، تقاضایی برای بکارگیری محافظه‌کاری توسط مدیریت ندارند. از جمله پژوهش‌هایی که این دیدگاه را تایید نموده‌اند می‌توان به لافوند و رویچودهای (۲۰۰۸)، لافوند و واتس (۲۰۰۸)، خان و واتس (۲۰۰۹)، و چی و همکاران (۲۰۰۹) اشاره نمود.

پیشینه پژوهش

بنی مهد و باغبانی (۱۳۸۸) در پژوهشی، اثر محافظه‌کاری حسابداری، مالکیت نهادی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی بر زیان دهی شرکت‌ها در ۴۸ شرکت زیان ده از تابلو بورس اوراق بهادار تهران را برای دوره زمانی ۷ ساله ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ مورد بررسی قرار داده‌اند. شاخص محافظه‌کاری در این پژوهش بر حسب ارقام تعهدی سنجیده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که محافظه‌کاری حسابداری با زیان دهی شرکت رابطه مستقیم دارد. این موضوع از دیدگاه نظری پذیرفته شده است. هم‌چنین نتایج پژوهش بر وجود رابطه مستقیم میان اندازه شرکت و زیان دهی و رابطه معکوس میان نسبت اهرمی و زیان دهی تاکید دارد. نتایج نشان می‌دهد که مالکیت نهادی اثری بر زیان دهی شرکت ندارد.

ساسان مهرانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی رابطه نوع مالکیت نهادی و حسابداری محافظه‌کارانه پرداختند و به این نتیجه رسیدند که با افزایش سطح مالکیت نهادی، تمایل شرکت‌ها به استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه بیشتر می‌گردد.

سهراب استا (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و مدیریت سود» بیان نمود که تفاوت‌ها در ساختار مالکیت مدیریت سود را توجیه می‌کنند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد رابطه منفی معناداری بین مالکیت نهادی و مالکیت مدیریت با مدیریت سود وجود دارد، اما بین مالکیت شرکتی و مدیریت سود رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

لیم (۲۰۰۹) در تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه محافظه کاری حسابداری با حاکمیت شرکتی از سه مدل برای سنجش محافظه کاری حسابداری استفاده کرد. او در یک دوره زمانی بین ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۲ میلادی و در بین شرکت‌های استرالیایی به این نتیجه رسید که یک ارتباط مثبت بین میزان مدیران مستقل در هیئت مدیره و محافظه کاری حسابداری در یک مدل از سه مدل مورد مطالعه وجود دارد.

تای و کونتیسک (۲۰۰۹) در تحقیقی تحت عنوان محافظه کاری حسابداری و ویژگی‌های کنترلی سهامداران در بورس تایلند و بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ و در ۳۳۱ شرکت دریافتند که شرکت‌های با استقلال اعضای هیئت مدیره و تمرکز مالکیت بیشتر (در این تحقیق، درصد اولین سهامدار عمده) محافظه کاری بیشتری دارند و شرکت‌های با اندازه بزرگ و هرم بالا محافظه کاری کمتری دارند. همچنین بین میزان مالکیت سهامداران نهادی و محافظه کاری رابطه ای دیده نشد.

احمد و دوئلمن (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان اطمینان بیش از حد مدیریتی و محافظه کاری حسابداری به بررسی تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریتی بر محافظه کاری شرطی و غیر شرطی پرداخته و همچنین، نقش نظارت خارجی قوی را بر این تأثیرات بررسی کرده‌اند و نشان دادند که اطمینان بیش از حد مدیریتی باعث کاهش محافظه کاری شرطی و غیر شرطی شده و نظارت خارجی قوی سبب کاهش تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریتی بر محافظه کاری نمی‌گردد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی این تحقیق عبارتست از «ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است» و سایر فرضیات فرعی به شرح زیر می‌باشد.

فرضیه فرعی اول: مالکیت نهادی بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی دوم: مالکیت سهامداران عمده بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی سوم: مالکیت مدیریتی بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی چهارم: نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است.

روش پژوهش

تحقیق حاضر از حیث هدف تحقیق کاربردی است و از نظر طبقه بندی بر مبنای روش و ماهیت از نوع تحقیقات همبستگی - علی است که با استفاده از داده های مشاهده شده انجام می شود.

ابزار گردآوری اطلاعات

اطلاعات مورد نیاز پژوهش از طریق مراجعه به صورت های مالی و یادداشت های همراه حسابرسی شده سالانه شرکت های نمونه که توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران ارائه شده، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و مراجعه به سایت های مربوط به گزارش های مالی شرکت ها گردآوری شده و اطلاعات مربوط به تئوری تحقیق نیز از طریق مجلات، نشریات داخلی و خارجی گردآوری شده است.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای این تحقیق به منظور آزمون فرضیه ها شامل متغیرهای مستقل، متغیرهای وابسته و متغیرهای کنترلی می باشد. در تحقیق حاضر مالکیت سهامداران نهادی (INS)، مالکیت سهامداران مدیریتی (MOS)، مالکیت سهامداران عمده (BLOCK) و نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره (PEROUT DIR) متغیرهای مستقل و محافظه کاری مشروط (-CC ACM) در حسابداری به عنوان متغیر وابسته انتخاب شده است. متغیرهای کنترلی در این تحقیق اندازه شرکت (SIZE)، اهرم مالی (LEV) و نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به

ارزش دفتری (MB) می‌باشد، این متغیرها در مطالعه به منظور فرض بر اثر گذاری آن‌ها بر نسبت پرداخت سود در نظر گرفته شده‌اند. هر یک از متغیرهای تحقیق و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن‌ها در نگاره ۱ آمده است.

محافظه کاری مشروط

برای اندازه‌گیری محافظه کاری مشروط از اقلام تعهدی غیر عملیاتی انباشته استفاده می‌شود. زیرا که به اعتقاد ژانگ (۲۰۰۸) اخبار بد مرتبط با شرکت در اقلام تعهدی غیر عملیاتی منعکس و انباشته می‌شوند.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE) یکی از فاکتورهای درونی شرکت‌ها که بر ساختار مالکیت و محافظه کاری شرکت تأثیر می‌گذارد اندازه شرکت می‌باشد که در این پژوهش از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود. $\log \sum \text{equity}$

اهرم مالی (LEV) اهرم مالی بیانگر آن است که شرکت تا چه حد به تامین مالی از طریق ایجاد بدهی (استقراض) به جای افزایش سرمایه متکی است. نسبت‌های اهرمی، ابزارهایی جهت تعیین میزان احتمال قصور (ناتوانی) شرکت در ایفای تعهدات مربوط به بدهی‌ها است.

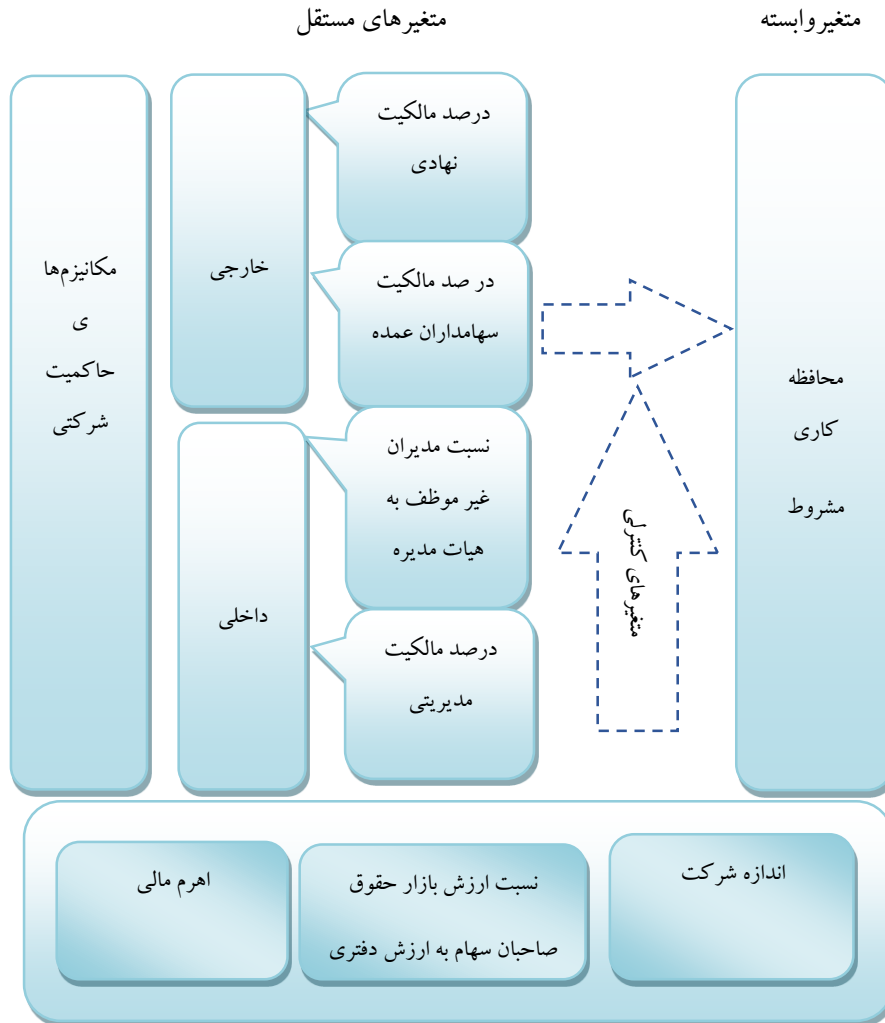
نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری (MB) در این تحقیق نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به دست می‌آید.

نگاره (۱): نحوه اندازه گیری متغیرهای عملیاتی تحقیق

متغیر	متغیر	تعریف عملیاتی متغیرها	نماد	نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق
وابسته	محافظة کاری	محافظة کاری مشروط	CC-ACMi,t	$CC-ACMi,t = \frac{NACC_{i,t}}{TA_{i,t}} (-1)$
مستقل	ساختار مالکیت	مالکیت نهادی	INS	به نسبت سهام عادی در اختیار سرمایه گذاران نهادی (گروهی هستند که می توانند از طریق انجام معاملات عمده، تأثیر شگرفی بر سمت و سوی حرکت بازار داشته باشند) منبع: کانون نهادهای سرمایه گذاری ایران)) اطلاق می شود.
		مالکیت مدیریتی	MOS	درصد سهام نگهداری شده توسط اعضای هیات مدیره از کل سرمایه
		مالکیت سهامداران عمده (سرمایه گذاران نهادی، لزوما سهامداران عمده نیستند)	BLOCK	درصد سهام نگهداری شده توسط اجزای شرکت های سهامی از کل سرمایه است.
		نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره	PERODIR	از طریق نسبت تعداد مدیران غیر موظف به کل اعضا به دست می آید
کنترلی	شاخص ها	اندازه شرکت	SIZE	(log (equity
		نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری	MB	$\frac{\text{market value of equity}}{\text{BOOK value of equity } it}$
		اهرم مالی	LEV	$LEV = \frac{\text{liability}}{\text{asset}}$

مدل تبیینی تحقیق و شیوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق

شکل ۱، مدل تحلیلی تحقیق را نشان می دهد.



شکل (۱): مدل تحلیلی تحقیق

مدل کلی فرضیه اصلی اول

$$CC - ACMi,t = \beta_0 + \beta_1INS + \beta_2BLOCK + \beta_3MOS + \beta_4PEROUT DIR + \beta_5SIZE + \beta_6MB + \beta_7LEV + \varepsilon$$

مدل ۱ جهت آزمون فرضیه فرعی اول

$$CC - ACMi,t = \beta_0 + \beta_1INS + \beta_2SIZE + \beta_3MB + \beta_4LEV + \varepsilon$$

مدل ۲ جهت آزمون فرضیه فرعی دوم

$$CC - ACMi,t = \beta_0 + \beta_1BLOCK + \beta_2SIZE + \beta_3MB + \beta_4LEV + \varepsilon$$

مدل ۳ جهت آزمون فرضیه فرعی سوم

$$CC - ACMi,t = \beta_0 + \beta_1MOS + \beta_2SIZE + \beta_3MB + \beta_4LEV + \varepsilon$$

مدل ۴ جهت آزمون فرضیه فرعی چهارم

$$CC - ACMi,t = \beta_0 + \beta_1PEROUT DIR + \beta_2SIZE + \beta_3MB + \beta_4LEV + \varepsilon$$

جامعه آماری و حجم نمونه پژوهش

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای انتخاب نمونه آماری تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که از سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۲ فعالیت داشته‌اند و دارای ویژگی‌های زیر می‌باشند، انتخاب گردیده است.

۱. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
 ۲. از شرکت‌های فعال در صنایع بیمه‌ای، بانکی و سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند.
 ۳. شرکت‌ها نبایستی سال مالی خود را در طی دوره‌های مورد نظر تغییر داده باشند.
 ۴. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این تحقیق را دارا باشند.
 ۵. طی دوره‌های مورد نظر خرید و فروش سهام داشته باشند.
- بنابراین، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۱۲۵ شرکت دارای شرایط لازم برای انتخاب آنها بعنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد.

ب: آزمون دیکي فولر تعمیم یافته جهت مانایی متغیرها، بررسی ناهمسانی واریانس و آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

آزمون دیکي فولر تعمیم یافته جهت مانایی متغیرها

در این تحقیق، قبل از این که مدل خودرگرسیون تخمین زده شود، از آزمون مانایی برای تمامی سری‌های زمانی استفاده شده است. اگر سری زمانی مورد مطالعه مانا نباشد، به دلیل بروز مشکل رگرسیون کاذب، امکان استفاده از مدل‌های خودرگرسیونی وجود ندارد. برای آزمون مانایی، از آزمونهای ریشه واحد استفاده شده است. یکی از رایج‌ترین آزمون‌های تشخیص ریشه واحد، آزمون دیکي - فولر تعمیم یافته است، که در این تحقیق از آزمون مذکور استفاده شده است. نگاره ۳ آزمون دیکي فولر تعمیم یافته جهت مانایی متغیرها را نشان می‌دهد.

نگاره (۳): نتایج آزمون مانایی متغیرها

متغیر	آماره	p-value
CC-ACM	۶۲۵	۰/۰۰۰
INS	۶۲۵	۰/۰۰۲
MOS	۶۲۵	۰/۰۰۳
BLOCK	۶۲۵	۰/۰۰۰
PEROUT DIR	۶۲۵	۰/۰۰۰
SIZE	۶۲۵	۰/۰۰۰
MB	۶۲۵	۰/۰۰۰
LEV	۶۲۵	۰/۰۰۰

متغیرهای ذکر شده p-value کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد بنابراین فرض صفر رد می‌شود و متغیرها مانا هستند.

بررسی ناهمسانی واریانس

نگاره ۴ نتایج آزمون ناهمسانی وایت را نشان می‌دهد.

نگاره (۴): نتایج آزمون ناهمسانی وایت

نتیجه	P-Value	احتمال	مقدار آماره	شرح	فرضیات
نا همسانی واریانس	$P < 0/05$	0/000	۳۸/۸۴۱	F-statistic	فرضیه فرعی ۱
		0/000	۹۰/۴۷۶	Obs*R-squared	
همسانی واریانس	$P \geq 0/05$	0/0667	۲۹/۱۷۳	F-statistic	فرضیه فرعی ۲
		0/0521	۹۲/۷۴۴	Obs*R-squared	
نا همسانی واریانس	$P < 0/05$	0/000	۴۰/۱۶۹	F-statistic	فرضیه فرعی ۳
		0/000	۸۳/۱۹۷	Obs*R-squared	
همسانی واریانس	$P \geq 0/05$	0/0635	۳۳/۴۹۷	F-statistic	فرضیه فرعی ۴
		0/0757	۷۹/۱۷۴	Obs*R-squared	

در فرضیه فرعی اول و سوم با توجه به اینکه آماره این آزمون‌ها در سطح ۵ درصد معنادار نیست، بنابراین فرض همسانی واریانس رد شده و ناهمسانی واریانس جملات اخلاقی پذیرفته می‌شود.

آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

نگاره ۵، آزمون F لیمر و آزمون هاسمن را نشان می‌دهد.

نگاره (۵): آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

فرضیات	آماره لیمر F	احتمال	p-value	نتیجه	آماره هاسمن	احتمال	p-value	نتیجه
فرضیه فرعی ۱	۵/۳۷۹	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های تابلویی	۹/۱۳۵	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت
فرضیه فرعی ۲	۶/۲۸۳	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های تابلویی	۱۰/۳۹۷	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت
فرضیه فرعی ۳	۴/۹۸۲	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های تابلویی	۹/۰۱۵	۰/۰۰۲	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت
فرضیه فرعی ۴	۷/۱۱۵	۰/۰۵۶	$P \geq ۰/۰۵$	داده‌های تلفیقی	-	-	-	-

در فرضیه فرعی چهارم با توجه به اینکه مقدار p-value به دست آمده از آزمون F لیمر برابر با ۰/۰۵۶ می‌باشد، فرض صفر تایید می‌شود ($p\text{-value} \geq ۰/۰۵$) و روش داده‌های تلفیقی پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به مقدار p-value به دست آمده نیازی به انجام آزمون هاسمن نمی‌باشد. همچنین در سایر فرضیات با توجه به اینکه مقدار p-value به دست آمده از آزمون F لیمر برابر با صفر می‌باشد، فرض صفر رد شده ($p\text{-value} < ۰/۰۵$) و روش داده‌های تابلویی پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به مقدار p-value به دست آمده از آزمون هاسمن کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، فرض صفر آزمون هاسمن رد شده و روش اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

ج: آزمون فرضیات پژوهش

آزمون فرضیه اصلی

سازوکار راهبری شرکتی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است. مدل بررسی فرضیه به شرح زیر است.

$$CC - ACM_i, t = \beta_0 + \beta_1 INS + \beta_2 BLOCK + \beta_3 MOS + \beta_4 PEROUT DIR + \beta_5 SIZE + \beta_6 MB + \beta_7 LEV + \varepsilon$$

این فرضیه طبق فرضیات ذیل مورد آزمون قرار می‌گیرد.

فرضیه فرعی اول

مالکیت نهادی بر محافظه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است.

$$CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 INS + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \varepsilon$$

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی اول در نگاره ۶ نشان داده شده است.

نگاره (۶): نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی اول

متغیر وابسته محافظه کاری مشروط (CC-ACM)				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	p-value
C	۰/۵۷۶	۰/۳۷۰۵	۴/۰۷۱۲	۰/۰۰۰
INS	۱/۰۴	۰/۰۹۱۲	۲/۸۷۵	۰/۰۰۸
SIZE	۰/۷۸۵	۰/۴۷۰۵	۲/۰۱۹	۰/۰۰۳۸
BM	۱/۱۴	۰/۹۷۰۳	۱/۹۹۹	۰/۰۷۵۸
Lev	۰/۹۲۸	۰/۶۸۷	۳/۲۷۴	۰/۰۰۰
آماره دوربین واتسون		۱/۹۸۴	Adjusted R-squared	
Prob (F-statistic)		۰/۰۰۰	۰/۴۹۳۲	

با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیون در نگاره ۶، مشاهده می‌شود که مقدار احتمال مربوط به آماره F که بیانگر معنی دار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده R^2 برابر ۰/۴۹۳۲ بوده و بیانگر این مطلب است که تقریباً ۴۹٪ از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل قابل تبیین است که نشان دهنده قدرت توضیح دهنده‌گی خوب رگرسیون است. همچنین آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۹۸۴ می‌باشد که این مقدار در فاصله ۱/۵ تا ۲/۵ نشان از عدم خود همبستگی بین متغیرها می‌باشد. همانگونه که در نگاره ۶ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت نهادی (INS) برابر با ۱/۰۴ و احتمال آن ۰/۰۰۸ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مالکیت نهادی بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی دوم

مالکیت سهامداران عمده بر محافظه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی دوم در نگاره ۷ نشان داده شده است.

$$CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{BLOCK} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{MB} + \beta_4 \text{LEV} + \varepsilon$$

نگاره (۷): نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی دوم

متغیر وابسته محافظه کاری مشروط (CC-ACM)				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	p-value
C	۱/۹۱	۱/۳۳	۲/۱۹۲	۰/۰۰۸۶
BLOCK	۰/۶۹۰۵	۰/۳۷۸	۳/۵۳۷	۰/۰۰۱۳
SIZE	۱/۰۸۵	۰/۸۴۷	۴/۱۷۲	۰/۰۰۰۱
BM	۰/۳۶۲	۰/۳۸۸	۲/۲۲۸	۰/۰۰۹۷
Lev	۰/۶۷۹۲	۰/۱۹۰۳	۳/۳۹۶	۰/۰۰۰
آماره دورین واتسون		۱/۸۵۸	Adjusted R-squared	
Prob (F-statistic)		۰/۰۰۰	۰/۴۲۳	

با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیون به شرح نگاره ۷، مشاهده می‌شود که مقدار احتمال مربوط به آماره F که بیانگر معنی دار بودن کل رگرسیون است برابر ۰/۰۰۰ بوده و ضریب تعیین تعدیل شده R^2 برابر ۰/۴۲ بوده و بیانگر این مطلب است که تقریباً ۴۲٪ از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل قابل تبیین است که نشان دهنده قدرت توضیح دهندگی خوب رگرسیون است. همچنین آماره دورین واتسون برابر با ۱/۸۵۸ می‌باشد که این مقدار در فاصله ۱/۵ تا ۲/۵ نشان از عدم همبستگی بین متغیرها می‌باشد. همانگونه که در نگاره شماره ۷ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت سهامداران عمده (BLOCK) برابر با ۰/۶۹۰۵ و احتمال آن ۰/۰۰۱۳ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنا دار بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. براساس این یافته‌ها، فرض دوم مبنی بر تأثیر مستقیم و معنادار مالکیت سهامداران عمده بر محافظه کاری مشروط پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی سوم

مالکیت مدیریتی بر محافظه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی سوم در نگاره شماره ۸ نشان داده شده است.

$$CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1MOS + \beta_2SIZE + \beta_3MB + \beta_4LEV + \varepsilon$$

نگاره (۸): نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی سوم

متغیر وابسته محافظه کاری مشروط (CC-ACM)				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	p-value
C	۲/۸۸۵	۰/۹۹۴	۲/۹۰۰۸	۰/۰۰۰۸
MOS	۰/۰۳۹	۰/۰۱۹	۰/۲۳۰۵	۰/۰۰۷۷
SIZE	-۰/۳۲۶	۰/۱۸۳	-۱/۷۸۴	۰/۰۰۴۶
BM	۰/۰۱۰۱	۰/۰۰۵۸	۱/۷۲۴۱	۰/۰۰۴۹
Lev	۰/۱۵۶۹	۰/۱۷۴	۰/۹۰۲۲	۰/۰۰۷۳
آماره دوربین واتسون		۱/۷۹۳	Adjusted R-squared	
Prob (F-statistic)		۰/۰۰۰	۰/۶۲۷	

با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیون به شرح نگاره فوق، مشاهده می‌شود که مقدار احتمال مربوط به آماره F که بیانگر معنی دار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده R^2 برابر ۰/۶۳ بوده و بیانگر این مطلب است که تقریباً ۶۳٪ از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل قابل تبیین است، که نشان دهنده قدرت توضیح دهندگی نسبتاً خوب رگرسیون است. همچنین آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۷۹۳ می‌باشد که این مقدار در فاصله ۱/۵ تا ۲/۵ نشان از عدم خود همبستگی بین متغیرها می‌باشد. همانگونه که در نگاره ۸ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت مدیریتی (MOS) با ۰/۰۳۹ و احتمال آن ۰/۰۰۷۷ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مالکیت مدیریتی بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می‌شود.

فرضیه فرعی چهارم

نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار است. نتایج تجزیه و تحلیل داده ها جهت آزمون فرضیه فرعی چهارم در نگاره ۹ نشان داده شده است.

$$CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PEROUT DIR + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \varepsilon$$

نگاره (۹): نتایج تجزیه و تحلیل داده ها جهت آزمون فرضیه فرعی چهارم

متغیر وابسته محافظه کاری مشروط (CC-ACM)				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	p-value
C	۰/۱۴۴	۰/۰۵۹	۲/۴۱۵	۰/۰۰۰۹
PEROUT DIR	۱/۰۰۹	۰/۰۵۸	۱۷۲/۴	۰/۰۰۰
SIZE	-۰/۰۶۱	۰/۰۱۰۶	-۵/۷۷۷	۰/۰۰۰
BM	۰/۰۸۰۱	۰/۰۳۷۵	۲/۱۳۳	۰/۰۰۳۱
Lev	۰/۵۶۴۹	۰/۰۳۱۴	۱۷/۹۳	۰/۰۰۰
آماره دورین واتسون		۱/۵۳۱۸	Adjusted R-squared	
Prob (F-statistic)		۰/۰۰۰	۰/۴۹۴۱	

با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیون به شرح نگاره فوق، مشاهده می شود که مقدار احتمال مربوط به آماره F که بیانگر معنی دار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده ضریب تعیین تعدیل شده R^2 برابر ۰/۴۹ بوده و بیانگر این مطلب است که تقریباً ۴۹٪ از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل قابل تبیین است، که نشان دهنده قدرت توضیح دهندگی خوب رگرسیون است. و آماره دورین واتسون برابر با ۱/۵۳۱۸ می باشد که این مقدار در فاصله ۱/۵ تا ۲/۵ نشان از عدم خود همبستگی بین متغیرها می باشد. همانگونه که در نگاره ۹ ملاحظه می شود، ضریب متغیر مستقل نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره (PEROUT DIR) ۱/۰۰۹ و احتمال آن ۰/۰۰۰ می باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می باشد. این یافته ها نشان می دهد که نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نگاره ۱۰ خلاصه نتایج تحقیق را نشان می دهد.

نگاره (۱۰): خلاصه نتایج تحقیق

نوع رابطه	p-value	t آماره	انحراف استاندارد	ضریب	فرضیات و مدل اندازه گیری
					فرضیه اصلی (فرضیه اصلی پیرامون همان سازه اصلی است که مطرح شده است و فرضیه‌های فرعی نیز بر ابعاد آن سازه اصلی دلالت دارد).
					این فرضیه طبق فرضیات ذیل مورد آزمون قرار می‌گیرد. INS & $BLOCK$ & MOS & $PEROUT DIR$ & $CC - ACM$
					مدل اصلی $CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 INS + \beta_2 BLOCK + \beta_3 MOS + \beta_4 PEROUT DIR + \beta_5 SIZE + \beta_6 MB + \beta_7 LEV + \epsilon$
مستقیم و معنا دار	۰/۰۰۸	۲/۸۷۵	۰/۰۹۱۲	۱/۰۴	INS & $CC - ACM$ فرضیه فرعی ۱
					مدل فرعی ۱ $CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 INS + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \epsilon$
مستقیم و معنا دار	۰/۰۰۱۳	۳/۵۳۷	۰/۳۷۸	۰/۶۹۰۵	$BLOCK$ & $CC - ACM$ فرضیه فرعی ۲
					مدل فرعی ۲ $CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BLOCK + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \epsilon$
مستقیم و معنا دار	۰/۰۰۷۷	۰/۲۳۰۵	۰/۰۱۹	۰/۰۳۹	MOS & $CC - ACM$ فرضیه فرعی ۳
					مدل فرعی ۳ $CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 MOS + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \epsilon$
مستقیم و معنا دار	۰/۰۰۰	۱۷۲/۴	۰/۰۵۸	۱/۰۰۹	$PEROUT DIR$ & $CC - ACM$ فرضیه فرعی ۴
					مدل فرعی ۴ $CC - ACM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PEROUT DIR + \beta_2 SIZE + \beta_3 MB + \beta_4 LEV + \epsilon$

نتیجه گیری

هدف کلی تحقیق بررسی تأثیر ساز و کار راهبری شرکتی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در این تحقیق از متغیرهای مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، مالکیت سهامداران عمده و نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره به عنوان مولفه‌های ساختار مالکیت استفاده گردیده است تا تأثیر این متغیرهای مستقل بر محافظه‌کاری مشروط مورد بررسی قرار گیرد. به طور کلی می‌توان نتیجه گرفت که مالکان نقش نظارتی کمتری در تصمیم‌گیری‌های شرکت در خصوص مدیریت سود داشته‌اند. بنابراین

سهامداران ناظران فعالی هستند که از طریق کاربرد بیشتر رویه‌های محافظه کارانه، مدیران را به گزارش سود، با کیفیت بالاتر تشویق می‌کنند.

همانگونه که در نگاره ۶ (نتایج حاصل از فرضیه اول) ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت نهادی (INS) برابر با ۱/۰۴ و احتمال آن ۰/۰۰۸ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مالکیت نهادی بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است. همچنین همانگونه که در نگاره ۷ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت سهامداران عمده (BLOCK) برابر با ۰/۶۹۰۵ و احتمال آن ۰/۰۰۱۳ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنا بودن این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. براساس این یافته‌ها، فرض تحقیق مبنی بر تأثیر مستقیم و معنادار مالکیت سهامداران عمده بر محافظه کاری مشروط پذیرفته می‌شود. همانگونه که در نگاره شماره ۸ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل مالکیت مدیریتی (MOS) با ۰/۰۳۹ و احتمال آن ۰/۰۰۷۷ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مالکیت مدیریتی بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می‌شود و در نهایت همانگونه که در نگاره ۹ ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر مستقل تنوع مرتبط در محصول ((PEROUT DIR) ۱/۰۰۹ و احتمال آن ۰/۰۰۰ می‌باشد. با توجه به آماره t و احتمال این متغیر، نتایج نشانگر معنی داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که نسبت مدیران غیر موظف به هیات مدیره بر محافظه کاری مشروط تأثیر گذار است. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می‌شود.

نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج مرادزاده فرد و همکاران (۱۳۹۰)، مهرانی و همکاران (۱۳۸۹)، چی، لیو و دانگ (۲۰۰۷) مطابقت دارد. همچنین نتایج حاصل از این فرضیه با احمد دونلمن (۲۰۰۵) مبنی بر عدم رابطه بین میزان مالکیت سهامداران نهادی و محافظه کاری، مغایرت دارد.

منابع

- استا، سهراب. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و مدیریت سود»، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال سوم، شماره دوم، صص ۹۳-۱۰۶.
- بادآور نهنندی، یونس، برادران حسن زاده، رسول، و محمودزاده باغبانی، سعید. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین برخی مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و محافظه کاری در گزارشگری مالی»، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۹، صص ۱۸۰-۱۶۰.
- بنی مهد، بهمن، و باغبانی، تهمنه. (۱۳۸۸). «اثر محافظه کاری حسابداری، مالکیت دولتی، اندازه شرکت و نسبت اهرمی بر زیان دهی شرکت»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، صص ۵۳ الی ۷.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). «حاکمیت شرکتی در ایران»، حسابرس، شماره ۳۲، صص ۳۹-۳۲.
- رحیمیان، نظام الدین، صالح نژاد، سیدحسن، و سالکی، علی. (۱۳۸۸). «رابطه میان برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، بررسی‌های حسابداری، شماره ۵۸، صص ۸۹-۷۱.
- رشیدی، مینا، پاک مرام، عسگر، و بیگ زاده، جعفر. (۱۳۹۳). «رابطه بین مالکیت دولتی و محافظه کاری شرطی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله پژوهش حسابداری، شماره ۱۴، صص ۷۹-۶۱.
- کردستانی، غلامرضا، و امیریگی لنگرودی، حبیب. (۱۳۸۷). «بررسی رابطه عدم تقارن زمانی سود و MTB به عنوان دو معیار ارزیابی محافظه کاری»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ش ۱۹، صص ۱۰۶-۸۹.
- مهرانی، ساسان، مرادی، محمد، و اسکندر، هدی. (۱۳۸۹). «رابطه نوع مالکیت نهادی و حسابداری محافظه کارانه»، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره اول صص ۴۷-۶۲.
- Ahmad, A. S, & Duellman. (2013). Managerial over confidence and accounting conservatism , Journal of Accounting Research, Vol 51, No1, pp1-30.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings , Journal of accounting and economics, 24 (1) , 3-37.
- Beaver, W. H. , S. G. Ryan. (2005). Conditional and Unconditional Conservatism: Concepts and Modeling , Review of Accounting Studies, 10, 269-309.
- Chi, Wuchun, Liu, Chiawen. And Wang Taychang. (2009). What Affects Accounting Conservatism: A Corporate Governance Perspective, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol 5 (1) , pp. 47-59.

- Dargendiou, Christina , McLeay , Stuart and Raonic , Irana. (2009). ownership , Investor protection and Earnings Expectation , [http:// www. ssrn. com](http://www.ssrn.com).
- Donaldson, L. , & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns , Australian journal of management, 16 (1) , 49-64.
- Freeman, R. E. , & Reed, D. L. (1983). Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance .California Management Review, 25 (3) , 88-106.
- Givoly D, Hayn C. (2000). The Changing Time-series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative? , Journal of Accounting and Economics; 29: 287-320.
- Jensen, M. C. , & Meckling, W. H. (1976). " Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", Journal of financial economics,3 (4) , 305-360.
- Khan, M. , & Watts, R. L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. Journal of Accounting and Economics, 48 (2) , 132-150.
- Lafond, R. , Watts, R. L. (2008). The Information Role of Conservatism, The Accounting Review, 83, 447-478.
- Lim, Roslinda. (2009). The Relationship Between Corporate Governance and Accounting Conservatism The University of New SouthWales.
- Roychowdhury Sugata and Watt. Ross , L. (2006). Asymmetric timeliness of Earnings Market to Book and Conservatism in financial Reporting , Journal of Accounting and Economic , Vol. 44 , PP. 2-31.
- Thai, Kriengkrai, and Kuntisook, Kiatniyom. (2009). Accounting Conservatism and Controlling Shareholder Characteristics: Empirical Evidence from Thailand , [www. ssrn. com](http://www.ssrn.com).
- Watts R. (2003). Conservatism in Accounting Part I; Explanations and Implications, Accounting Horizons; 17: 207-221

بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابداری با محافظه کاری حسابداری^۱

احمد خدای پور^۲، سمیه حسینی نیا^۳

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۹/۲۱

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۱/۲۵

چکیده

صورت‌های مالی حسابداری شده دارای محتوای اطلاعاتی بهتری هستند و منجر به تصمیم‌گیری مناسب‌تر استفاده‌کنندگان می‌شوند و منافع اقتصادی بیشتری را ایجاد می‌کنند. در این مقاله به بررسی ارتباط بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابداری با محافظه کاری حسابداری پرداخته شده است. نمونه پژوهش شامل ۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۳ و روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها رگرسیون داده‌های ترکیبی است. در این پژوهش برای سنجش محافظه کاری از مدل آزمون بر مبنای تعهدی بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و برای تخصص حسابداری از فرمول پالمروز (۱۹۸۸) استفاده می‌شود. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین تخصص حسابداری و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش بیان می‌کند که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابداری و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که هر چه فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابداری بیشتر باشد، کیفیت اعداد ارائه شده در صورت‌های مالی کم‌تر است.

واژه‌های کلیدی: محافظه کاری حسابداری، کیفیت اطلاعات مالی، تخصص حسابداری و گزارش

حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2532

^۲ دانشیار حسابداری، دانشگاه باهنر کرمان، (khodamipour@uk.ac.ir)

^۳ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، نویسنده مسئول، (sommaye.hosseini69@gmail.com)

مقدمه

پیچیدگی و پویایی فعالیت‌های تجاری موجب جلوگیری از ایجاد یک مفهوم مستحکم برای کیفیت اطلاعات حسابداری شده است. محافظه‌کاری یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفیت اطلاعات حسابداری است. محافظه‌کاری حسابداری با توجه به ویژگی‌های منحصر به فرد هر محیط اقتصادی می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد. یک عامل، مجموعه استانداردهای حسابداری پذیرفته شده در هر کشور است. بارث و همکاران^۱ (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان دادند که شرکت‌هایی که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفتند، زیان بیشتری را نسبت به سایر شرکت‌ها که این استانداردها را نپذیرفتند، گزارش می‌کنند.

دیچو و همکاران^۲ (۲۰۱۰) بیان کردند که میزان تأثیر حسابرسان بر کیفیت اطلاعات حسابداری، از نقش آنان در ارائه دادن عمدی یا غیرعمدی واقعیت اقتصادی و مالی شرکت ناشی می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود که صورت‌های مالی حسابرسی شده محتوای اطلاعاتی بهتری را دارا باشند، تا استفاده‌کنندگان تصمیم‌های بهتری بگیرند و در نتیجه، منجر به ایجاد منافع اقتصادی بیشتری شوند. باسو^۳ و همکاران (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که سطح محافظه‌کاری موجود در سود، در شرکت‌های با کیفیت حسابرسی بالاتر نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است. این نتیجه منطبق با این واقعیت است که شرکت‌های با کیفیت حسابرسی بالاتر نسبت به سایر شرکت‌ها، خود را بیشتر در معرض هزینه‌های قانونی می‌بینند و در نتیجه، برای محافظت از خود محافظه کارانه‌تر عمل می‌کنند. بنابراین، سؤال اصلی این است که آیا تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با سطح محافظه‌کاری صورت‌های مالی حسابرسی شده در ارتباط است؟

ساختار مقاله در ادامه به این شرح است که در ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود، سپس فرضیه‌های پژوهش، روش و مدل پژوهش، یافته‌های پژوهش و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادات بیان می‌شوند.

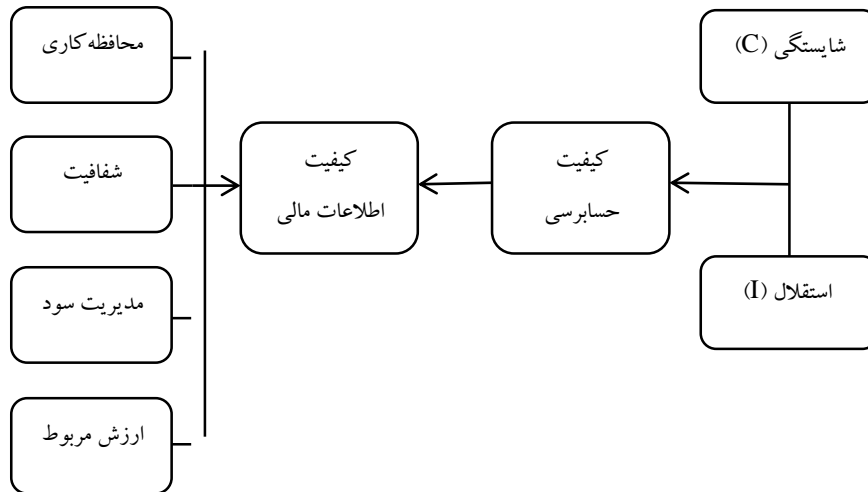
مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اطلاعات حسابداری و محافظه کاری

اطلاعات حسابداری می‌تواند بر تصمیمات شخصی هر یک از استفاده‌کنندگان اثر بگذارد، تخصیص منابع را تحت تأثیر قرار دهد و بر عملکرد بازار و اثربخشی اقتصادی تأثیر بگذارد. سوزا و همکاران^۴ (۲۰۱۳) اعتقاد دارند که هدف اصلی حسابداری می‌تواند به عنوان تهیه اطلاعات اقتصادی برای استفاده‌کنندگان مختلف خلاصه شود، تا آنان را در تصمیم‌گیری منطقی توانمند سازد.

هدف حسابداری ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان مختلف خود است، اما افزایش حجم معاملات و پیچیدگی فعالیت‌های تجاری باعث شده است که اطلاعات مورد نیاز مدیران از دیگر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری مجزا شود. از بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، محافظه کاری یکی از مورد بحث‌ترین این ویژگی‌ها است. بعضی مطالعات محافظه-کاری را به عنوان شناسایی سریع‌تر اخبار بد نسبت به اخبار خوب معرفی کردند (باسو، ۱۹۹۷؛ بال^۵ و شیواکومار^۶، ۲۰۰۵؛ و دیچو و همکاران، ۲۰۱۰). با این وجود، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بررسی چاقوب مفهومی بیان کردند که محافظه کاری به این دلیل که ممکن است منجر به سوگیری در وضعیت مالی و ارائه گزارش‌های ترجیحی به وسیله شرکت‌ها شود، ویژگی مطلوبی نیست و در هنگام مواجهه با عدم اطمینان باید شرایط بدون جانبداری اتخاذ شود (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۱۳).

هولتسن^۷ و واتس^۸ (۲۰۰۱)، واتس (۲۰۰۳) و بال و شیواکومار (۲۰۰۵) بیان کردند که محافظه کاری در انعقاد روابط قراردادی بین شرکت و اعتباردهندگان برای کاهش احتمال این که جوه به طور نامناسب بین بعضی افراد توزیع می‌شود، نقش مهمی ایفا می‌کنند. بر این اساس، محافظه کاری اثربخشی انجام خدمات را از طریق کاهش فعالیت‌های مدیران با خوشبینی زیاد، افزایش می‌دهد. این نوع رابطه بین محافظه کاری و قراردادهای بیشتر در محیط‌هایی وجود دارد که منبع اصلی تأمین مالی شرکت‌ها بازار سرمایه است، به ویژه برای قراردادهای مربوط به اوراق قرضه قابل توجه است (بال و همکاران، ۲۰۰۰ و نیکولیو^۹، ۲۰۱۰).



شکل (۱): رابطه بین ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری

نگاره (۱): رابطه بین ویژگی‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری

ویژگی‌های حسابرسی	تأثیر بر کیفیت حسابرسی	تأثیر بر کیفیت اطلاعات مالی
اندازه مؤسسه حسابرسی (C/I)	مثبت	مثبت
دوره تصدی حسابرس (C/I)	-	-
تخصص حسابرس (C)	مثبت	مثبت
ارائه خدمات غیرحسابرسی (I)	منفی	منفی
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	-	منفی

منبع: سوزا و همکاران (۲۰۱۳): ۲۹۷

همان طور که قبلاً بیان شد، کیفیت حسابرسی به دو ویژگی اساسی شامل شایستگی و استقلال حسابرسان بستگی دارد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). کیفیت خدمات حسابرسی به طور مثبتی با این دو ویژگی در ارتباط است. به عبارتی توانایی و استقلال بیشتر حسابرس منجر به کیفیت حسابرسی بیشتر می‌شود. این رابطه در شکل ۱ نشان داده شده است.

دیچو و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی تعدادی از مطالعات، مجموعه‌ای از معیارهای سنجش برای کیفیت اطلاعات حسابداری را مشخص کردند. از جمله این معیارها شامل محافظه‌کاری، شفافیت، مدیریت سود و ارزش مربوط است. همان طور که در شکل ۱ نشان داده شده است از بین این معیارها محافظه‌کاری، شفافیت و ارزش مربوط با کیفیت اطلاعات مالی رابطه مثبتی دارند، اما مدیریت سود با کیفیت اطلاعات مالی رابطه منفی دارد.

در نهایت، کیفیت بهتر ارائه خدمات حسابداری، کیفیت اطلاعات مالی را به طور مثبتی تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، شایستگی و استقلال حسابرسان کیفیت اعداد گزارش شده حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

شایستگی و استقلال حسابرسان می‌توانند با ویژگی‌های متفاوتی مورد سنجش قرار گیرند. برخی از ویژگی‌ها مربوط به استقلال و شایستگی و برخی دیگر فقط مربوط به ویژگی استقلال می‌شوند.

اندازه مؤسسه حسابداری

شایستگی: هر چه مؤسسه حسابداری بزرگ‌تر باشد، منابع بیشتری دارد و در نتیجه می‌تواند خدمات بهتری را ارائه بدهد. در نتیجه هر چه مؤسسه حسابداری بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابداری آن بیشتر و موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می‌شود (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ اوکف و همکاران^{۱۹}، ۱۹۹۴؛ و برانیک^{۲۰}، ۲۰۱۰).

استقلال: مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر استقلال مالی بیشتری دارند و این ویژگی موجب می‌شود که احتمال پذیرش و به کار بردن رویه‌های حسابداری جسورانه^{۲۱} (تهاجمی) و تعهدی^{۲۲} کم‌تر شود. در نتیجه هر چه مؤسسه حسابداری بزرگ‌تر باشد کیفیت حسابداری آن بیشتر و موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می‌شود (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ و فارغر و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۱).

دوره تصدی حسابرسان

شایستگی: رابطه طولانی مدت بین حسابرسان و صاحبکار به حسابرس اجازه می‌دهد که او دانش بیشتری در رابطه با فعالیت‌های صاحبکار به دست آورد که این منجر به ارائه خدمات بهتر می‌شود. بنابراین، رابطه طولانی مدت حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابداری و کیفیت

اطلاعات گزارش شده حسابداری می‌شود (گوش^{۲۴} و مون^{۲۵}، ۲۰۰۵؛ جنکیز^{۲۶} و ولوری^{۲۷}، ۲۰۰۸؛ و سوزا و همکاران، ۲۰۱۳).

استقلال: از طرف دیگر بسیاری از پژوهشگران اعتقاد دارند که رابطه طولانی مدت حسابرس با صاحبکار منجر به ایجاد رابطه بسیار نزدیک حسابرس با صاحبکار می‌شود که با کیفیت ارائه خدمات رابطه منفی دارد. بنابراین، این رابطه طولانی مدت، کیفیت ارائه خدمات حسابرسی را کاهش می‌دهد و موجب بدتر شدن کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده می‌شود (دی-فوند^{۲۸} و سابرامانیا^{۲۹}، ۱۹۹۸ و لی^{۳۰}، ۲۰۱۰).

تخصص حسابرس

شایستگی: هر چه حسابرس متخصص‌تر باشد، به‌ویژه در بخش‌های اقتصادی، دانش او درباره فعالیت‌های صاحبکار بیشتر است، در نتیجه خدمات بهتری را ارائه می‌دهد. بنابراین، تخصص بیشتر حسابرس باعث افزایش کیفیت ارائه خدمات حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی می‌شود (اوکف و همکاران، ۱۹۹۴ و سان^{۳۱} و لیو^{۳۲}، ۲۰۱۱).

ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار

شایستگی: ارائه خدمات غیرحسابرسی منجر به این می‌شود که حسابرس به صاحبکار وابسته شود که بر کیفیت ارائه خدمات تأثیر منفی می‌گذارد. در نتیجه، هرچه ارائه خدمات غیرحسابرسی بیشتر شود، کیفیت حسابرسی کاهش و باعث بدتر شدن کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود (چانگ^{۳۳} و کالاپور^{۳۴}، ۲۰۰۳؛ فرنسیس^{۳۵} و کن^{۳۶}، ۲۰۰۶؛ و روداک و همکاران، ۲۰۰۶).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس

نتایج بعضی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تأخیر در انتشار گزارش حسابرس نشانه‌ای از وجود مشکلات در سیستم حسابداری صاحبکار است. بنابراین، وجود تأخیر در ارائه گزارش حسابرس منجر به کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. این ویژگی را نمی‌توان به راحتی جزء شایستگی یا استقلال حسابرس قرار داد، زیرا تأخیر در انتشار گزارش حسابرس ممکن است به توانایی حسابرس در کشف خدشه‌های موجود در حساب‌های صاحبکار ارتباط داشته یا نداشته باشد (لوبو^{۳۷} و زو^{۳۸}، ۲۰۰۵ و کریشنان^{۳۹} و یانگ^{۴۰}، ۲۰۰۹).

معیارهای کیفیت حسابرسی مورد بررسی در این پژوهش عبارتند از تخصص حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان.

یکی از شاخص‌های ارزیابی کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت است. دی‌فوند و همکاران (۲۰۰۰)، ادعا می‌کنند که یکی از عواملی که بر سطح کیفیت حسابرسی مؤثر است، تخصص در صنعت است. آن‌ها بیان می‌کنند که متخصصان صنعت در مقابل افراد غیرمتخصص، حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌کنند. در مورد تخصص در صنعت دو رویکرد سهم بازار و پرتفوی مؤسسه حسابرسی مطرح است.

رویکرد سهم بازار، متخصصان صنعت را به عنوان مؤسسه‌های حسابرسی تعریف می‌کند که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در هر صنعت خاص متمایز کرده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۳).

رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. صنایع صاحبکار مؤسسه حسابرسی با بیشترین سهم پرتفوی، نشان‌دهنده صنایعی هستند که مؤسسات حسابرسی دانش پایه‌ای معناداری را در رابطه با آن صنایع ایجاد کرده و سهم بزرگ پرتفو گویای این است که سرمایه‌گذاری معناداری به وسیله مؤسسات حسابرسی در توسعه فن‌آوری‌های حسابرسی مربوط به آن صنعت انجام شده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹). تخصص حسابرسان در صنعت مستلزم داشتن دانش گسترده‌ای از محیط کاری، روش‌های حسابداری صنعتی و شیوه‌های بالقوه سوءاستفاده حسابداری در محیط کار صاحبکار است. سرمایه‌گذاران دانش و تخصص حسابرسان را به عنوان عامل کاهشدهنده خطر اطلاعات می‌دانند (فرناندو و همکاران^{۴۱}، ۲۰۱۰).

تأخیر حسابرسی به معنای اختلاف زمانی میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده به وسیله شرکت‌ها، است (مهدوی و جمالیان‌پور، ۱۳۸۹: ۹۱). گزارشگری مالی به موقع، اطلاعات را قبل از این که ظرفیت خود را برای تأثیرگذاری بر تصمیم‌های تجاری از دست دهد، در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهد. هرچه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی بیشتر شود، عدم اطمینان مربوط به تصمیم‌گیری‌هایی که بر مبنای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، افزایش می‌یابد (اشتون و همکاران^{۴۲}، ۱۹۸۷). به موقع بودن

حسابرسی معمولاً با اثربخشی حسابرسی همراه است که تمرکز آن بر میزان صلاحیت حسابرسان در انجام وظیفه برای ارائه اظهارنظری است که نشان‌دهنده تصویری صحیح از عملیات شرکت است. نهادهای قانون‌گذاری و پژوهشگران توجه زیادی به بحث به‌موقع بودن کرده‌اند (کنچل^{۴۳} و پاین^{۴۴}، ۲۰۰۱). از نظر آنان به‌موقع بودن مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر شناسایی کیفیت صورت‌های مالی است (اوسوآنساه^{۴۵}، ۲۰۰۰). لی‌ونتیز و همکاران^{۴۶} (۲۰۰۵) اعتقاد دارند که به‌موقع بودن از این جهت که اگر گزارش‌های مالی به‌موقع ارائه شود کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت، یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است. هنگامی که گزارش‌های شرکت در چارچوب زمانی مناسب خود ارائه شود، استفاده‌کنندگان نسبت به تصمیم‌های خود اطمینان و اتکای بیشتری خواهند داشت. العجمی^{۴۷} (۲۰۰۸) نظری مشابه لی‌ونتیز و همکاران (۲۰۰۵) دارد که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های سالانه به‌موقع بودن را به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند.

با توجه به این که پژوهش داخلی و خارجی به طور مستقیم مرتبط با موضوع این مقاله یافت نشد، در زیر برخی از پژوهش‌های مرتبط با متغیرهای این مقاله ذکر می‌شود.

ری‌یاد^{۴۸} (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و کیفیت حسابرسی در بورس کشور مصر پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که بین شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی، تخصص حسابرس، نوع گزارش حسابرس و دوره تصدی حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سوزا و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و محافظه‌کاری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و محافظه‌کاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و محافظه‌کاری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. هم‌چنین نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین وجود کمیته حسابرسی و تخصص حسابرس با محافظه‌کاری رابطه‌ای وجود ندارد.

آی‌رند^{۴۹} و بابجید^{۵۰} (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که دوره تصدی حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری تأثیر مثبتی دارد. هم‌چنین، نتایج پژوهش آی‌رند و بابجید بیانگر این است که تغییر مؤسسه حسابرسی بر محافظه‌کاری حسابداری تأثیر دارد.

لیو^{۵۱} و راهاکریشنان^{۵۲} (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر نقش اطمینان بخشی حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که با افزایش نقش اطمینان بخشی حسابرس، کیفیت حسابرسی و محافظه کاری افزایش می‌یابد، به این دلیل که محافظه کاری موجب کاهش بدهی‌های قانونی حسابرس می‌شود.

نتایج پژوهش مشایخی و نصیری (۱۳۹۱) در زمینه بررسی تغییرات میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی بیانگر این است که میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت‌ها در ایران در طول یک دهه گذشته به طور نامنظم و غیرسیستماتیک تغییر کرده و البته این تغییرات لزوماً نمایانگر عملکرد واقعی شرکت‌ها نیست.

رضایی و بافهم‌مهربانی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخه‌های عملیاتی و ساختار مالکیت بر سطح محافظه کاری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین ساختار مالکیت نهادی و چرخه‌های عملیاتی با سطح محافظه کاری شرکت‌ها رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود دارد، اما بین ساختار مالکیت عمده با سطح محافظه کاری رابطه‌ای معناداری یافت نشد.

خواجوی و حسینی‌نیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و دوره تصدی حسابرس پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان بیانگر این است که بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، زمانی که عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد، بین محافظه کاری با دوره تصدی حسابرس اعم از کوتاه‌مدت و بلندمدت رابطه معناداری مشاهده نشد.

فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی موضوع پژوهش، با توجه به مبانی نظری بیان شده، دو فرضیه به شرح زیر طراحی و آزمون شد:

فرضیه اول: بین تخصص حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع شبه تجربی و با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از روش پس‌رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد. علاوه بر این، امکان دستکاری متغیرهای مستقل وجود ندارد (نمازی، ۱۳۸۹). در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. داده‌های مورد نیاز شرکت‌های منتخب با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه مدیریت پژوهش سازمان بورس اوراق بهادار تهران و ره‌آورد نوین نسخه ۳ گردآوری شده است. در نهایت، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار EViews، نسخه ۷ استفاده شده است.

مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

مدل کلی پژوهش به صورت زیر است:

مدل شماره (۱)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 C_t * DC_t + \alpha_5 C_t * CFO_t + \alpha_6 C_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

برای آزمون فرضیه اول از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

مدل شماره (۲)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 AUDEXP_t * DC_t + \alpha_5 AUDEXP_t * CFO_t + \alpha_6 AUDEXP_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

برای آزمون فرضیه دوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

مدل شماره (۳)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO_t + \alpha_3 DC_t * CFO_t + \alpha_4 DELAY_t * DC_t + \alpha_5 DELAY_t * CFO_t + \alpha_6 DELAY_t * DC_t * CFO_t + \alpha_7 SIZE_t + \alpha_8 LEV_t + \varepsilon_t$$

در مدل شماره (۱) منظور از C متغیرهای مربوط به کیفیت حسابرسی شامل تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است.

$TACC_t$ = اقلام تعهدی کل شرکت در سال t و به صورت تفاوت میان سود عملیاتی و وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی تعریف می‌شود.

DC_t = اگر جریان نقدی عملیاتی شرکت در سال t منفی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌کند.

CFO_t = جریان‌ات نقدی عملیاتی شرکت در سال t

$AUDEXP_t$ = تخصص حسابرس

$DELAY_t$ = تأخیر در ارائه گزارش حسابرس

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل

تخصص حسابرس: در این پژوهش از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس استفاده می‌شود. سهم بازار حسابرسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران مؤسسه حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت است. هم‌چنین، مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از $[\frac{1}{2} * D]$ (شرکت‌های موجود در یک صنعت) باشد (پالمروز^{۵۳}، ۱۹۸۸). در این پژوهش مؤسساتی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازارشان بیش از ۱۰٪ باشد. اگر سهم بازار بیش از ۱۰٪ باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند.

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس: برای محاسبه تأخیر در گزارش حسابرس از تفاضل

میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس استفاده می‌شود.

متغیر وابسته

محافظه کاری: برای سنجش محافظه کاری مدل‌های متفاوتی وجود دارد. در این پژوهش از مدل آزمون بر مبنای تعهدی بال و شیواکومار (۲۰۰۵) استفاده می‌شود.

مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۵) مطابق مدل شماره ۴ است:

مدل شماره (۴)

$$TACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 DC_t + \alpha_2 CFO + \alpha_3 DC * CFO$$

تمامی متغیرهای مدل غیر از متغیر مجازی بر جمع دارایی‌های شرکت در سال t-1 تقسیم شده‌اند.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: برای سنجش اندازه شرکت از معیارهای متفاوتی از قبیل ارزش بازار، فروش و مجموع دارایی‌های شرکت استفاده می‌شود. در این پژوهش از لگاریتم طبیعی فروش شرکت به عنوان معیاری از اندازه شرکت استفاده شده است.

اهرم مالی: در این پژوهش برای محاسبه اهرم مالی از نسبت تقسیم بدهی‌ها به دارایی‌ها استفاده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۷ ساله از سال ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۳ تشکیل می‌دهند. روش نمونه‌گیری حذفی است. بنابراین، تجزیه و تحلیل روی کل اجزای جامعه است، اما برای انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه پیش-فرض‌های زیر اعمال می‌شود:

- جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشد،
- پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند هر سال باشد،
- در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشد،
- اطلاعات مورد نیاز در دسترس باشد.

با در نظر گرفتن محدودیت‌های بالا، سرانجام ۶۳ شرکت باقی ماند که به عنوان نمونه پژوهش در نظر گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

نگاره ۲، آماره‌های توصیفی محاسبه شده، شامل تعداد، میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف معیار متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان طور که در نگاره شماره ۱ مشاهده می‌شود، متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارای میانگین تقریباً ۷۵ روز است. هم‌چنین، میانه این متغیر برابر با ۷۶ روز است. متغیر تخصص حسابرسی دارای میانگین ۰/۵۸ است، به این معنی که بیشتر شرکت‌های نمونه دارای حسابرسان متخصص بوده‌اند.

نگاره (۲): نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
اقدام تعهدی	۴۴۱	۰/۰۶۵۵	۰/۰۵۲۲	۰/۴۶۱۸	-۰/۲۵۵	۰/۱۰۹۱
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۴۴۱	۷۵/۲۹۵	۷۶	۱۴۷	۱۸	۲۶/۲۲۷
تخصص حسابرسی	۴۴۱	۰/۵۸۷۵	۱	۱	۰	۰/۴۹۲۹
اندازه شرکت	۴۴۱	۱۵/۷۳	۱۵/۶۵۴	۱۵/۹۸۹	۱۰/۲۴	۰/۹۹
اهرم مالی	۴۴۱	۰/۶۱۲۶	۰/۶۰۶۰	۱/۴۶۹۱	۰/۲۱۷۹	۰/۱۶۸۲

به منظور بررسی رابطه بین متغیرهای پژوهش از ضریب همبستگی استفاده می‌شود. نگاره (۳) همبستگی بین متغیرهای مورد استفاده در آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

متغیر	اقدام تعهدی	تخصص حسابرسی	تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی
اقدام تعهدی	۱		
تخصص حسابرسی	-۰/۰۲۲	۱	

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس	-۰/۹۴	۰/۱۸۶	۱
-----------------------------	-------	-------	---

نگاره (۳): همبستگی بین متغیرهای پژوهش

پایایی (ایستایی) متغیرها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا به بررسی پایایی یا ایستایی متغیرهای پژوهش پرداخته شد. بر اساس آزمون ریشه واحد از نوع آزمون هاردی، چنانچه معناداری آماره آزمون، کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش، در طی دوره پژوهش پایا هستند. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از این آزمون در نگاره (۴) ارائه شده است.

نگاره (۴): پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره	سطح معناداری
اقلام تعهدی	-۱۶/۹۰۱۴	۰/۰۰۰
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	-۱۶/۷۲۴	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	-۲۰/۵۲۳۷	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۱۹/۲۲۴۴	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۱۱/۹۵۷۲	۰/۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در کلیه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد لوین چو و همکاران کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد متغیرهای پژوهش در سطح پایا هستند. این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت است. در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

نگاره (۵): نتایج آزمون چاو، هاسمن و بروش پاگان

فرضیه	نتایج آزمون چاو		نتایج آزمون هاسمن		نتایج آزمون بروش پاگان	
	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری
اول	۴/۱۶۴۲۸	۰/۰۰۰	۲۳/۵۷۵۲	۰/۰۰۲		

۰/۰۰۲	۷/۸۷۴۸۸۷	۰/۲۳	۰/۳۳۷۹۲۲	۰/۰۰۵	۹/۹۹۵۴	دوم
-------	----------	------	----------	-------	--------	-----

سپس، نتایج آزمون چاو، مندرج در نگاره (۵)، بیانگر استفاده از روش اثرات ثابت است. هم‌چنین، نتایج آزمون هاسمن نشان‌دهنده لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی است. با توجه به این‌که آزمون بروش‌پاگان اجرا شد، نتایج این آزمون به شرح نگاره (۵) است که لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی را تأیید می‌کند.

آزمون فرضیه اول

در فرضیه اول، رابطه بین متغیر مستقل تخصص حسابرس و متغیر وابسته محافظه‌کاری حسابداری به همراه متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با استفاده از رابطه رگرسیونی حداقل مربعات معمولی به روش اثرات تصادفی در نگاره (۶) ارائه شده است.

نگاره (۶): مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۲۵۲۶	۱۱/۴۶۱	۰/۰۰۰
AUDEXP *DC*CFO	-۰/۱۸۶۷	-۲/۷۰۲	۰/۱۲
اندازه شرکت	-۰/۰۳۶	-۱/۴۰۳۵۳۶	۰/۱۶۱
اهرم مالی	-۰/۱۸۵۴	-۰/۰۹۶۶	۰/۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۲۶۸۹	ضریب تعیین: ۰/۲۹۰۶		
آماره F: ۱۳/۳۶۳	F: ۰/۰۰۰ سطح معناداری آماره		
دوربین واتسون	۱/۵۳۰۳۶۷		
معناداری در سطح اطمینان ۵ درصد			

همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معناداری مربوط به آماره F، بیانگر این است که رابطه رگرسیون در کل معنادار است. نتایج مندرج در نگاره مزبور نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه پژوهش تأیید نمی‌شود. به عبارتی، سطح معناداری آماره مربوط به متغیر تخصص حسابرس بیشتر از سطح اطمینان ۵ درصد است و تخصص حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه معناداری ندارد. بنابراین، تخصص حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر ندارد. هم‌چنین، نتایج مندرج در نگاره (۶) نشان می‌دهد که بین متغیر اهرم مالی با محافظه‌کاری حسابداری در سطح اطمینان ۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد و این رابطه منفی است. آماره دوربین واتسون دلالت بر نبود خود همبستگی بین متغیرها دارد و برابر با $1/530367$ است.

آزمون فرضیه دوم

در فرضیه دوم، رابطه بین متغیر مستقل تأخیر ارائه گزارش حسابرس و متغیر وابسته محافظه‌کاری حسابداری به همراه متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم با استفاده از رابطه رگرسیونی حداقل مربعات معمولی به روش اثرات تصادفی در نگاره (۷) ارائه شده است.

نگاره (۷): مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۰۲۵۱۲	۸/۴۰۲۴۲	۰/۰۰۰
DELAY *DC*CFO	۰/۰۰۳۵۴	۲/۳۰۳۰۷	۰/۰۱۶
اندازه شرکت	-۰/۰۴۲۷	-۰/۵۶۲۵	۰/۱۱
اهرم مالی	-۰/۱۸۳۳	-۵/۴۵۵۵	۰/۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۶۶۷	ضریب تعیین: ۰۰/۶۶۰۲۴		
آماره F: ۱۲/۳۸۵۹	F: سطح معناداری آماره ۰/۰۰۰		
دوربین واتسون	۱/۵۸۲۴		
معناداری در سطح اطمینان ۵ درصد			

همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معناداری مربوط به آماره F، بیانگر این است که رابطه رگرسیون در کل معنادار است. نتایج مندرج در نگاره مزبور نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. به عبارتی، سطح معناداری آماره مربوط به متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس کم‌تر از سطح اطمینان ۵ درصد است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس با محافظه‌کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری دارد. بنابراین، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد. هم‌چنین، نتایج مندرج در نگاره (۷) نشان می‌دهد که بین متغیر کنترلی اهرم مالی با

محافظه کاری حسابداری در سطح اطمینان ۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد و این رابطه منفی است. آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۵۸۲۴ است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

کیفیت حسابرسی به عنوان توانایی حسابرس در کشف و گزارش کردن تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار تعریف می‌شود. بنابراین، کیفیت حسابرسی می‌تواند به بهبود کیفیت صورت‌های مالی کمک کند، زیرا تأییدکننده کیفیت بالای ارائه خدمات حسابرسی است که آن نیز منجر به افزایش کیفیت گزارش‌های مالی و در نهایت باعث بهبود سطح محافظه-کاری حسابداری در صورت‌های مالی می‌شود. نتایج پژوهش بیانگر این موضوع است که بین تخصص حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. به این معنی که بین شرکت‌هایی که به وسیله حسابرسان متخصص حسابرسی می‌شوند و شرکت‌هایی که به وسیله حسابرسان غیرمتخصص حسابرسی می‌شوند، سطح محافظه کاری حسابداری تفاوتی ندارد. بنابراین، بالا بودن سطح دانش حسابرس از صنعت خاص با محافظه کاری حسابداری ارتباطی ندارد. این نتیجه گیری با نتیجه پژوهش ری‌یاد (۲۰۱۲) مطابقت ندارد، اما با نتیجه پژوهش سوزا و همکاران (۲۰۱۳) هماهنگ است. دلیل احتمالی مغایرت این فرضیه با نتیجه پژوهش ری‌یاد (۲۰۱۲) می‌تواند متفاوت بودن نحوه سنجش تخصص حسابرس باشد. هم‌چنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که تأخیر طولانی مدت در ارائه گزارش حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابداری (محافظه کاری) می‌شود. این یافته با نتیجه پژوهش سوزا و همکاران (۲۰۱۳) همخوانی دارد. در نظر گرفتن محافظه کاری به وسیله حسابرسان به این علت است که مسئولیت‌های قانونی خود را کاهش می‌دهند (واتس، ۲۰۰۳).

نتایج پژوهش هم‌چنین، بیانگر این است که بین اندازه شرکت و محافظه کاری رابطه معناداری وجود ندارد. به این معنا که شرکت‌های بزرگ‌تر که مورد توجه بیشتری هستند، در مقابل شرکت‌های کوچک‌تر از محافظه کاری بیشتری استفاده نمی‌کنند. افزون بر این، نتایج پژوهش حاکی از این است که بین اهرم مالی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که شرکت‌های با اهرم مالی بیشتر دارای رویه‌های محافظه کاری کم‌تری در مقایسه با شرکت‌های با اهرم مالی کم‌تر، هستند.

با توجه به وجود رابطه معنادار بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود به منظور افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری (صورت‌های مالی) با کمک حسابرسان در جهت کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس تلاش نمایند. با توجه به وجود رابطه معنادار بین اهرم مالی و محافظه‌کاری به مدیران شرکت‌ها در جهت اتخاذ سیاست‌های مالی بهینه و متعادل پیشنهاد می‌شود، سیاست‌های مالی نه بسیار باز و نه بسیار بسته اتخاذ نمایند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

به پژوهشگران آینده توصیه می‌شود در موارد زیر به واکاوی بپردازند:

۱. انجام این پژوهش با سایر معیارهای سنجش محافظه‌کاری
۲. انجام این پژوهش با در نظر گرفتن خدمات غیر حسابرِسی مؤسسات حسابرِس
۳. بررسی رابطه بین کمیته حسابرِس و محافظه‌کاری حسابداری

پی‌نوشت

۱ Barth et al	۲ Dechow et al	۳ Basu
۴ Souza et al.	۵ Ball	۶ Shivakumar
۷ Holthausen	۸ Watts	۹ Nikolaev
۱۰ Sunder	۱۱ Ruddock et al	۱۲ DeAngelo
۱۳ Two-dimensional	۱۴ Technological Capabilities	۱۵ Independence
۱۶ Becker et al	۱۷ Piot	۱۸ Janin
۱۹ O'Keefe et al	۲۰ Braunbeck	۲۱ aggressive
۲۲ discretionary	۲۳ Fargher et al	۲۴ Ghosh
۲۵ Moon	۲۶ Jenkins	۲۷ Velury
۲۸ DeFond	۲۹ Subramanyam	۳۰ Li
۳۱ Sun	۳۲ Liu	۳۳ Chung
۳۴ Kallapur	۳۵ Francis	۳۶ Ken
۳۷ Lobo	۳۸ Zhou	۳۹ Krishnan
۴۰ Yang	۴۱ Fernando et al	۴۲ Ashton et al

۴۳	Knechel	۴۴	Payne	۴۵	Owusu-Ansah
۴۶	Leventis et al	۴۷	Al-Ajimi	۴۸	Reyad
۴۹	Ayorinde	۵۰	Babajide	۵۱	Liao
۵۲	Radhakrishnan	۵۳	Palmrose		

منابع

- اعتمادی حسین، عادل آذر و مهدی ناظمی اردکانی (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آن، *دانش حسابداری*، سال اول، شماره ۱، تابستان، ص-ص. ۲۸-۹.
- خواجوی شکراله و سمیه حسینی نیا (۱۳۹۳). رابطه بین محافظه کاری حسابداری و دوره تصدی حسابرس (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران)، *دانش حسابداری*، سال چهاردهم، شماره ۱۶ (پیاپی ۵۴)، بهار، صص. ۲۵-۵.
- رضایی فرزین و سمیه بافهم مهربانی (۱۳۹۲). تأثیر چرخه های عملیاتی و ساختار مالکیت بر سطح محافظه کاری شرکت ها به روش C-Score. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، سال دوم، شماره هفتم، پاییز، صص. ۸۹-۷۵.
- مشایخی بیتا و سپیده سادات نصیری (۱۳۹۱). بررسی تغییرات میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت ها. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، سال اول، شماره اول، بهار، صص. ۳۲-۱۹.
- مهدوی غلامحسین و مظفر جمالیان پور (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش های حسابداری مالی*، سال دوم، شماره چهارم، شماره پیاپی (۶)، زمستان، صص. ۱۰۸-۸۹.
- نمازی محمد (مترجم) (۱۳۸۹). *پژوهش های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش شناختی*. چاپ دوم، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.
- Al-Ajmi, J. (2008). "Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market". *Advances in Accounting*, Vol. 24, Issue. 2, pp. 217-226
- Ashton, R. H. ; Willingham, J. J. ; and R. K. Elliott (1987). "An Empirical Analysis of Audit Delay". *Journal of Accounting Research*, 25 (2) , 275-292
- Ayorinde, B. , and O. Babajide (2015). "Audit Tenure, Rotation and Accounting Conservatism: Empirical Evidences from Nigeria", *Journal of Business & Financial Affairs*, 4 (4) , 1-7

- Ball, R. , & Shivakumar, L. (2005). "Earnings quality UK private firms: comparative loss recognition timelines". *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1) , 83-128.
- Ball, R. , Kothari, S. P. , & Robin, A. (2000). "The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 29 (1) , 1-51.
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , & Lang, M. H. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*, 46 (3) , 467-498.
- Basu, S. (1997). "The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings". *Journal of Accounting and Economics*, 24 (1) , p. 3-37.
- Basu, S. Hwang, L. , and C. Jan. (2001). "Differences in Conservatism between Big Eight and Non-Big Eight Auditors". *Working Paper (October)*. Emory University.
- Becker, C. L. , Defond, M. L. , Jiambalvo, J. and Subramanyam, K. R. (1998). "The effect of audit quality on earnings management". *Contemporary Accounting Research*, 15 (1) , 1 – 24.
- Braunbeck, G. (2010). O. "The potential determinants of audit quality in Brazil". *Thesis Doctora, University São Paulo, Brazil*.
- Chung, H. , & Kallpur, S. (2003). "Client importance, nonaudit services and abnormal accruals". *The Accounting Review*, 78 (4) , 931-955.
- DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor size and auditor quality". *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3) , p. 183-199.
- Dechow, P. M. , Ge, W. , & Schrand, C. M. (2010). "Understanding earnings quality: a review of proxies, their determinants and their consequences". *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3) , 344-401
- DeFond, M. L. , & Subramanyam, K. R. (1998). "Auditor changes and discretionary accruals". *Journal of Accounting and Economics*, 25 (1) , 35-67.
- DeFond, M. L. ; Francis, J. R. ; and T. J. Wong (2000). "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (1) , 49-66
- Fargher, N. , Taylor, M. H. , & Simon, D. T. (2001). "The demand for auditor reputation across international markets for audit services". *International Journal of Accounting*, 36 (4) , 407-421.
- Quality Fernando, G. D. ; Abdel-Meguid, A. M. and J. R. Elder (2010). "Audit Accounting and Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital". *Review of Finance*, 9 (4) , 363-381
- Francis, J. R. , & Ken, B. (2006). "Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises". *Review of Accounting Studies*, 11 (4) , 495-523.
- Ghosh, A. , & Moon, D. (2005). "Auditor tenure impair audit quality". *The Accounting Review*, 80 (2) , 585-612.

- Holthausen, R. W. , & Watts, R. L. (2001). "The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting". *Journal of Accounting and Economics*, 31 (1-3) , 3-75.
- International Accounting Standards Board. (2013). Discussion Paper DP/2013/1 A review of the conceptual framework for financial reporting. Londres: IFRS Foundation.
- Jenkins, D. S. , & Velury, U. (2008). "Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings". *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (2) , 115–132.
- Knechel, W. R. and J. L. Payne (2001). "Additional Evidence on Audit Report Lag". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20 (1) , 137-146
- Krishnan, G. V. , & Yang, J. S. (2009). "Recent trends in audit report and earnings announcement lag". *Accounting Horizons*, 23 (3) , 265-288.
- Leventis, S. ; Weetman, P. ; and C. Caramanis (2005). "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange". *International Journal of Auditing*, 9 (1) , 45-58
- Li, D. (2010). "Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence". *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (3) , 226-241.
- Liao, P. C. , & Radhakrishnan, S. (2016). "The effects of the auditor's insurance role on reporting conservatism and audit quality". *The Accounting Review*, 91 (2) , 587-602
- Lobo, G. J. , & Zhou, J. (2005). "To swear early or not swear early? An empirical investigation of factors affecting CEO's decisions". *Journal of Accounting and Public Policy*, 24 (2) , 153-160.
- Nikolaev, V. V. (2010). "Debt covenants and accounting conservatism". *Journal of Accounting Research*, 48 (1) , 137-175.
- O'Keefe, T. B. , King, R. D. , & Gaver, K. M. (1994). "Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13 (1) , 41-55.
- Owusu-Ansah, S. (2000). "Timeliness of Corporate Financial Reporting in Emerging Capital Markets: Empirical Evidence from the Zimbabwe Stock Exchange". *Accounting and Business Research*, 30 (3) , 241-254
- Palmrose, Z. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". *The Accounting Review*. 64 (1) , 55-73
- Piot, C. and Janin, R. (2005). "Audit quality and earnings management in France", *working paper, IUT GEA – Piere Mendes France University, France*.
- Reyad, S. M. R. (2012). "Accounting Conservatism and Auditing Quality: an Applied Study on Egyptian Corporations". *European Journal of Business and Management*, 4 (21) , 108-116
- Ruddock, C. , Taylor, S. J. , & Taylor, S. L. (2006). "Nonaudit services and earnings conservatism: is auditor independence impaired?" *Contemporary Accounting Research*, 23 (3) , 701-746.

- Souza, L. L. ; Paulo, L. M. ; Roberto, P. ; and N. Cavalcante (2013). "The Relationship between Auditing Quality and Accounting Conservatism in Brazilian Companies". *Journal of Education and Research in Accounting*, 7 (3) , 293-314.
- Sun, J. A. , & Liu, G. (2011). "Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts". *Journal of Accounting and Public Policy*, 30 (4) , 367-382.
- Sunder, S. (1997). *Theory of accounting and control*. Cincinnati: South-Western Publishing.
- Watts, R. L. (2003). "Conservatism in accounting part I: explanations and implications". *Accounting Horizons*, 17 (3) , 207-221.

تأثیر توانایی مدیریتی بر کارایی سرمایه‌گذاری^۱

داریوش فروغی^۲، امین ساکیانی^۳

چکیده

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۵/۳۱

کارایی سرمایه‌گذاری به صورت مفهومی، به معنی پذیرش پروژه‌هایی با ارزش فعلی خالص مثبت است و منظور از ناکارایی سرمایه‌گذاری، گذر از این فرصت‌های سرمایه‌گذاری (سرمایه‌گذاری کمتر از حد) و یا انتخاب پروژه‌هایی با خالص ارزش فعلی منفی (سرمایه‌گذاری بیش از حد) است. یکی از پدیده‌های که بر کارایی یا عدم کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر ویژه‌ای دارد، توانایی مدیریتی است. توانایی مدیریتی دارای دو جنبه مثبت و منفی است. بر اساس جنبه مثبت آن و بر اساس دیدگاهی تحت عنوان دیدگاه قراردادهای کارا انتظار می‌رود که هر چقدر مدیران از توانایی بیش‌تری برخوردار باشند بهتر می‌توانند بازده و ریسک پروژه‌های سرمایه‌گذاری را برآورد نمایند. علاوه بر این چنین مدیرانی پیش‌بینی که از درآمد و هزینه این پروژه‌ها داشته دقیق‌تر می‌باشد. بطور کلی در چنین دیدگاهی پروژه‌های انتخابی آنها کارا تر می‌باشد و از طرف دیگر بر اساس دیدگاه منفعت‌طلبی، مدیران توانا تأکید زیادی بر جایگاه خود داشته و در نتیجه ممکن است پروژه‌های را انتخاب نمایند که در وهله اول منافع آنها را تأمین نماید. بنابراین ممکن است پروژه‌های سرمایه‌گذاری را انتخاب کنند که از کارایی لازم برخوردار نباشد..

واژه‌های کلیدی: توانایی مدیریتی، سرمایه‌گذاری بیش از حد، سرمایه‌گذاری کمتر از حد، کیفیت

گزارشگری مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: G11

^۱ کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2533

^۲ دانشیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، (foroghi@ase.ui.ac.ir)

^۳ کارشناس ارشد حسابداری، (نویسنده مسوول)، (amin.sakiyabi25@yahoo.com)

مقدمه

سرمایه گذاری در سهام، دارایی‌های ثابت و پروژه‌های سرمایه‌گذاری امری اجتناب ناپذیر در تمامی شرکت‌ها است. در واقع سرمایه‌گذاری در فرآیند ارزش آفرینی شرکت یکی از موضوعات مهم تلقی می‌گردد و می‌تواند به عنوان ابزاری مناسب در جهت بسط و توسعه شرکت و هم چنین جلوگیری از عقب ماندگی و رکود شرکت تلقی گردد، اما مسئله‌ای که در این سرمایه‌گذاری‌ها از اهمیت بسزایی برخوردار است، میزان سرمایه‌گذاری‌ها، نرخ بازده سرمایه‌گذاری و بطور کلی کارا بودن چنین سرمایه‌گذاری‌هایی است. یکی از ارکان شرکت که تأثیری عمده‌ای بر کارایی چنین تصمیماتی دارد، مدیر شرکت است. مدیر یک شرکت با توجه به جایگاه، نقش، نفوذ و قدرتی که دارد می‌تواند تصمیمات سرمایه‌گذاری را تحت الشعاع خودش قرار دهد. با جدایی مالکیت از مدیریت بحث تضاد منافع نیز مطرح گردیده است. با توجه به این دیدگاه می‌توان استدلال نمود که مدیران به منظور دست یابی به منافع خود ممکن است تصمیمات سرمایه‌گذاری اخذ نمایند که در راستای منافع سهامداران نباشد. عبارتی مدیران هراندازه از توانایی بیش تری برخوردار باشند، ممکن است تصمیمات سرمایه‌گذاری را اتخاذ نمایند که در جهت دست یابی به منافع آنها باشد.

مفهوم سرمایه‌گذاری

سرمایه‌گذاری فرآیند اتخاذ تصمیماتی است که مدیران از آن برای شناسایی طرح‌هایی که بر ارزش شرکت می‌افزاید، استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر تهیه بودجه سرمایه‌ای مهم ترین وظیفه مدیران مالی و کارکنان شرکت می‌باشد (پی‌نو، ۱۳۸۶). بودجه سرمایه‌ای عبارتست از مجموعه طرح‌های سرمایه‌گذاری که یک وجه مشترک دارند، یعنی بازده هر یک از این طرح‌ها در بلندمدت (بیش از یک سال) به دست می‌آید. شایان توجه است تصمیم‌های بودجه بندی سرمایه یک شرکت نخست مسیر استراتژیک آن را مشخص می‌کند، زیرا پیش از اینکه شرکت اقدام به تولید محصولات جدید، ارائه خدمات جدید و یا ورود به بازارهای جدید نماید، باید سرمایه‌گذاری انجام دهد. دوم نتایج تصمیم‌های بودجه بندی سرمایه‌ای برای چندین سال ادامه خواهد داشت و انعطاف پذیری شرکت را کاهش می‌دهد. سوم سرمایه‌گذاری ضعیف و ناکارا می‌تواند تبعات مالی جدی داشته باشد. اگر شرکت مبلغ بسیار زیادی را به صورت ناکارا سرمایه‌گذاری کند، شرکت با هزینه استهلاک بالا و سایر هزینه‌های غیر ضروری مواجه خواهد

شد. از سوی دیگر، اگر به مقدار کافی سرمایه گذاری ننماید، تجهیزات و نرم افزارهای کامپیوتری آن ممکن است به حد کافی پیشرفته نباشند تا شرکت بتواند تولید رقابتی نماید. هم چنین اگر شرکت ظرفیت کافی نداشته باشد، ممکن است سهم بازار را به شرکت های رقیب واگذار نماید که در آن صورت باز یافتن مشتریان از دست رفته نیاز به هزینه های فروش سنگین، کاهش قیمت های فروش یا بهبود محصولات دارد که هر یک از اینها بسیار پرهزینه می باشد (وستون و بریگام، ۱۳۸۶).

به عبارت دیگر سرمایه گذاری عبارت از صرف پول برای خرید اوراق بهادار مانند سهام عادی سهام ممتاز، اوراق قرضه و غیره است. سرمایه گذاری مالی، وسیله ای جهت مشارکت مردم در سرمایه گذاری فیزیکی است. در تعریفی دیگر سرمایه گذاری مالی صرف وجوه در حال حاضر به امید دریافت عایدات بیش تر در آینده است. در این دو تعریف دو عامل بسیار مهم زمان و خطر وجود دارد. سرمایه گذاران می توانند از طریق ایجاد تنوع در سرمایه گذاری، خطر مالکیت اوراق بهادار مخاطره آمیز را کاهش دهند. پرتفولیو (تنوع بخشیدن) زمانی موجب کاهش مخاطره می گردد که نرخ بازده اوراق بهادار موجود در یک سرمایه گذاری با یکدیگر همبستگی کامل نداشته باشد

کارایی سرمایه گذاری

با توجه به تحولاتی که در جهان امروز به ویژه در کشورهای در حال توسعه رخ داده است که با تهدیدات بسیاری مواجه می باشند، این کشورها برای حل مشکلات اقتصادی خود نیازمند راهکارهای مناسب جهت استفاده بهتر از امکانات و ثروت های خدادادی خود می باشند. در این راستا، یکی از راهکارهای مهم بسط و توسعه سرمایه گذاری است (تهرانی و نوربخش، ۱۳۸۵). بنگاه های اقتصادی با هدف بهره برداری از فرصت های سرمایه گذاری موجود به منظور کسب بازده و ایجاد ارزش برای تامین کنندگان منابع مالی به انجام سرمایه گذاری مبادرت می ورزند (بادآور نهندی، ۱۳۹۲). انجام هر سرمایه گذاری به خودی خود مناسب و موجه نمی باشد. شرکت در انجام سرمایه گذاری می بایست به مفهوم کارایی سرمایه گذاری نیز توجه نماید. در تعیین کارایی سرمایه گذاری حداقل دو معیار نظری وجود دارد. معیار نخست بیان می کند که به منظور تامین مالی فرصت های سرمایه گذاری نیاز به جمع آوری منابع وجود دارد. در یک بازار کارا تمام پروژه های با خالص ارزش فعلی مثبت می بایست تامین مالی شوند، گرچه تعداد زیادی

از تحقیقات موجود در حوزه مالی نشان داده است که محدودیت‌های مالی توانایی مدیران را محدود می‌سازد (هوبارد، ۱۹۸۸). یکی از مواردی که می‌توان استنباط نمود این است که شرکت‌های مواجه با محدودیت تامین مالی ممکن است به دلیل هزینه‌های زیاد تامین مالی از قبول و انجام پروژه‌های با ارزش فعلی خالص مثبت صرف نظر نمایند که این امر به کاهش سرمایه‌گذاری منجر می‌شود.

معیار دوم نیز بیان می‌کند که اگر شرکت تصمیم به تامین مالی بگیرد هیچ تضمینی وجود ندارد که سرمایه‌گذاری صحیحی با آن انجام گیرد. به عنوان مثال مدیران ممکن است با انتخاب پروژه‌های نامناسب در جهت منافع خویش یا حتی سوء استفاده از منابع موجود اقدام به سرمایه‌گذاری ناکارآمد نمایند. (استین، ۲۰۰۳)

به طور مفهومی کارایی سرمایه‌گذاری زمانی حاصل می‌شود که شرکت تنها در تمام پروژه‌های با ارزش فعلی خالص مثبت سرمایه‌گذاری نمایند. البته این سناریو در صورتی کارساز است که بازار کامل باشد و هیچ یک از مسائل بازار ناقص از جمله گزینش نادرست و هزینه‌های نمایندگی وجود نداشته باشد (وردی، ۲۰۰۶ و بیدل و همکاران، ۲۰۰۹). علاوه بر این کارایی سرمایه‌گذاری یا سرمایه‌گذاری در حد بهینه مستلزم آن است که از یک سو از مصرف منابع در حد فعالیت‌های که سرمایه‌گذاری در آن بیش از حد مطلوب انجام شده است، جلوگیری شود و از سوی دیگر، منابع به سمت فعالیت‌هایی که نیاز بیشتری به سرمایه‌گذاری دارد، هدایت شود (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷).

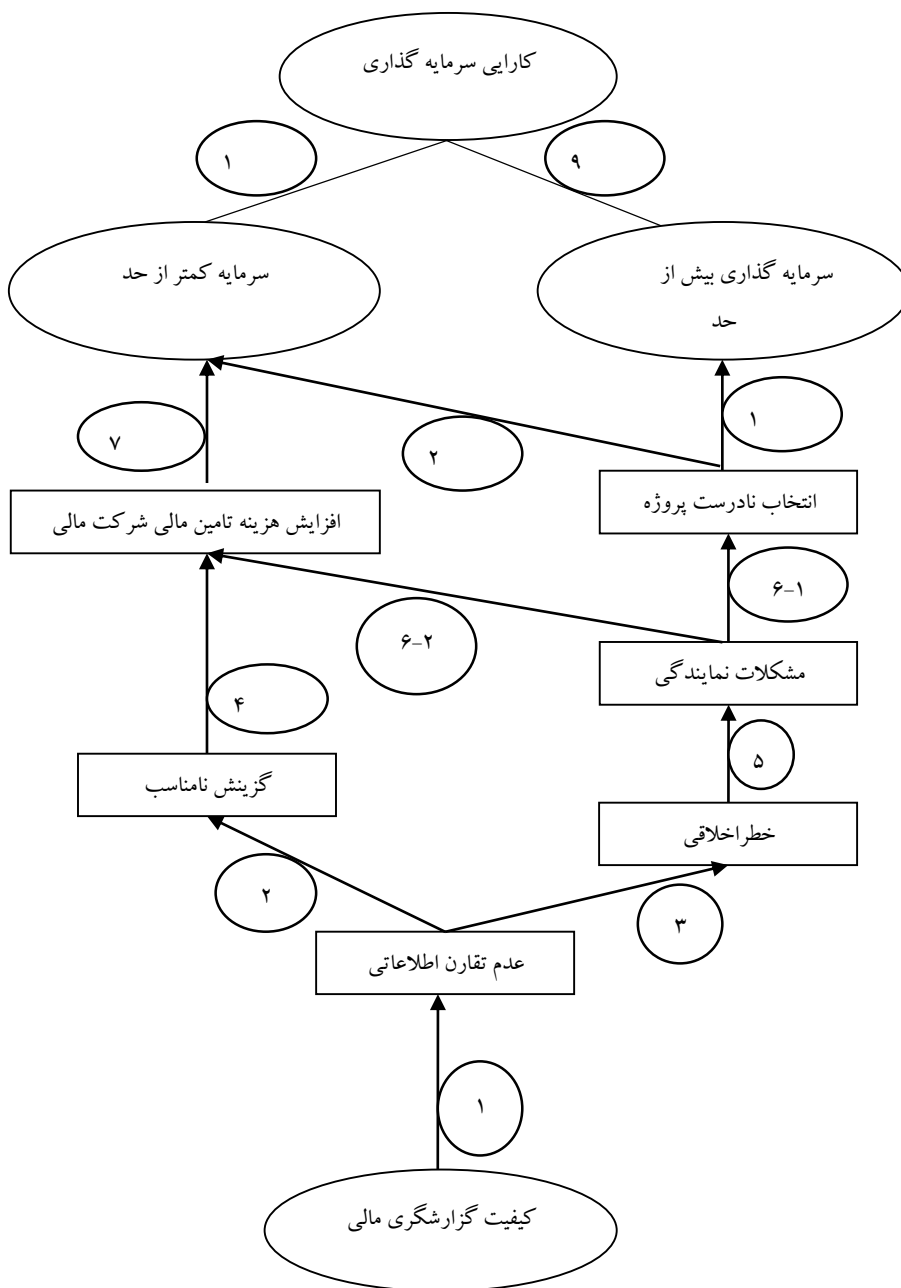
کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری

پژوهش‌هایی مانند پژوهش بیدل و همکاران (۲۰۰۶، ۲۰۰۷، ۲۰۰۹)، وردی (۲۰۰۶)، فرانسیسو همکاران (۲۰۰۵)، بیٹی و همکاران (۲۰۰۷) و بسیاری از پژوهش‌های دیگر و هم چنین مبانی نظری متعدد، بر این امر تاکید دارند که افزایش کیفیت گزارش‌های مالی به عنوان منبع اطلاعاتی بسیار مهم و کاربردی برای گروه‌های مختلف، افراد و به خصوص وام‌دهندگان و سرمایه‌گذاران را قادر می‌سازد تا تصمیمات بهتری اتخاذ نمایند. تامین اهداف عام و کیفی گزارشگری مالی، از توان اشخاصی که اطلاعات درون سازمانی یا محرمانه دارند، می‌کاهد و آنان نمی‌توانند با برخورداری از مزیت اطلاعاتی به سود دست یابند. به عبارت دیگر کیفیت بالای گزارشگری

مالی می‌تواند از طریق تقلیل عدم تقارن اطلاعات بین نیروهای درون سازمانی و سهامداران و وام دهندگان (رابطه ۱ در نمودار ۱) امکان‌پذیر شود. نادرست و خطر اخلاقی به عنوان دو اثر و نتیجه اصلی عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهد (روابط ۲ و ۳ در نمودار ۱). در صورت‌گزینه نادرست، به علت استنتاج سرمایه‌گذاران از امکان استفاده از منابع مالی براساس الگوهای نامناسب و به شیوه‌ای ناکارا (سرمایه‌گذاری در پروژه‌های نامناسب) توسط مدیریت، سطح توقعات این گروه افزایش یافته، متعاقب آن ریسک سرمایه‌گذاری و در نتیجه هزینه‌های تامین مالی شرکت افزایش می‌یابد (رابطه ۴ در نمودار ۱) و امکان سرمایه‌گذاری در پروژه‌های دارای ارزش فعلی خالص مثبت برای شرکت منتهی می‌گردد (رابطه ۷ در نمودار ۱). از سوی دیگر، خطر اخلاقی که عمدتاً بر اثر تمایز مالکیت واحدهای تجاری از سیستم اعمال کنترل داخلی و مدیریت این شرکت‌ها و در واقع، ناتوانی سهامداران و وام دهندگان در نظارت بر کلیه کارهای مدیر ارشد و کیفیت کار او بوجود می‌آید، موجب می‌شود تا مدیر وسوسه شده، کم‌کاری کند و ضعف عملکرد را ناشی از وجود عواملی ارائه نماید که خارج از کنترل او هستند. چنین هزینه‌هایی را که هزینه‌هایی نمایندگی می‌نامند موجب کاهش ارزش شرکت شده، سبب می‌شود ثروت سایر طرف‌های قرارداد شرکت به دیگران (مدیران) منتقل یابد (رابطه ۵ در نمودار ۱). بنابراین هزینه نمایندگی باعث می‌شود تا سهامداران و وام دهندگان با مدیران قراردادهای مرتبط با حقوق و پاداش آنها یا قراردادهایی در رابطه با وام اعطایی منعقد و بدان وسیله اقدامات آنان را محدود نمایند تا مشکلات نمایندگی کاهش یابد. شایان توجه است که گزارشگری مالی، از طریق فراهم آوردن اطلاعات لازم برای بررسی رعایت یا تخلف از مفاد این قراردادها نقش اساسی در این فرآیندها ایفا می‌نماید. براساس مبانی تئوری نمایندگی مدیران همواره می‌کوشند تا منافع خود را بیشینه سازند که همین امر باعث می‌شود تا گاهی این منافع با منافع افراد ذینفع خارج از شرکت مانند سهامداران و وام دهندگان در تضاد باشد. تقابل بالقوه موجود میان مدیریت، مالکیت و وام دهندگان بر ساختار سرمایه، حاکمیت شرکتی و سیاست‌های سرمایه‌گذاری شرکت اثر گذاشته و موجب افزایش اتخاذ تصمیمات ناکارا توسط مدیریت و حتی در شرایطی باعث ایجاد انگیزه‌هایی می‌شود تا مدیریت به جای انتخاب پروژه‌های دارای ارزش فعلی خالص مثبت، پروژه‌هایی را انتخاب کند که ارزش شرکت را کاهش می‌دهند (پروژه‌هایی دارای ارزش فعلی خالص منفی) و شرکت را با چالش‌گزینه نادرست پروژه‌ها مواجه می‌سازد (رابطه ۱-۶ در نمودار ۱). هم‌چنین باید توجه داشت که این تصمیم مدیریت بر

تصمیمات وام دهندگان نیز موثر بوده. با توجه به افزایش ریسک سرمایه‌گذاری و وام دهی به چنین شرکت‌هایی، بازده مورد توقع این افراد و در نتیجه هزینه‌های تامین مالی شرکت نیز افزایش خواهد یافت (رابطه ۲-۶ در نمودار ۱). از سوی دیگر، از آنجا که شرکت‌های به منظور تامین مالی فرصت‌های سرمایه‌گذاری خود نیاز به افزایش سرمایه به میزان و مبلغ مورد کفایت دارند، محدودیت شرکت‌ها در تامین مالی به میزان کافی، توانایی سرمایه‌گذاری در پروژه‌های دارای پتانسیل لازم را از مدیران سلب می‌کند (رابطه ۷ در نمودار ۱). در نتیجه، شرکت‌هایی که با محدودیت در تامین مالی مواجه هستند، پروژه‌های دارای ارزش‌های خالص مثبت را به علت هزینه‌های بالای تامین مالی کنار می‌گذارند که این امر به سرمایه‌گذاری کمتر از حد منجر می‌شود (عبور از فرصت‌های سرمایه‌گذاری دارای ارزش فعلی خالص مثبت به شرح رابطه ۱۰ در نمودار ۱)، حتی در شرایطی که شرکت موفق به تامین مالی به میزان کافی گردد نیز هیچگونه ضمانتی وجود ندارد که سرمایه‌گذاری صحیحی انجام شود، زیرا مدیران ممکن است بر اثر گزینش اشتباه پروژه‌های نامناسب و ناکارا، منابع موجود را در زمینه‌ای اشتباه مصرف و آن را به هدر دهند که در این صورت شرکت به سمت سرمایه‌گذاری بیشتر از حد (سرمایه‌گذاری در پروژه‌های دارای ارزش فعلی خالص منفی به شرح رابطه ۱-۸ در نمودار ۱) و یا سرمایه‌گذاری کمتر از حد سوق داده می‌شود (بر اثر از دست رفتن منابع موجود به علت سرمایه‌گذاری در پروژه‌های نامناسب و ناکارا و عدم امکان سرمایه‌گذاری در پروژه‌های مناسب دارای ارزش فعلی خالص مثبت به شرح رابطه ۲-۸ در نمودار ۱).

به طور خلاصه، کیفیت بالای گزارشگری مالی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، امکان گزینش نادرست و خطر اخلاقی را کاهش داده و بر اثر افزایش توانایی سهامداران و وام دهندگان در کنترل و تحت نظر گرفتن فعالیت مدیران، منجر به کاهش هزینه‌های پایش مدیران و در نتیجه اجبار مدیران در انتخاب پروژه‌های مناسب و کارا و در نهایت کاهش ریسک و هزینه‌های تامین مالی شرکت می‌گردد. هم چنین در نتیجه این عوامل، احتمال ناکارایی سرمایه‌گذاری صورت گرفته توسط شرکت که به مفهوم عبور از فرصت‌های سرمایه‌گذاری در پروژه‌های دارای ارزش فعلی خالص مثبت (سرمایه‌گذاری کمتر از حد) و یا سرمایه‌گذاری در پروژه‌های دارای ارزش فعلی خالص منفی است (سرمایه‌گذاری بیشتر از حد)، نیز کاهش می‌یابد.



نمودار (۱): ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری (ثقفی و عرب مازار یزدی -

اندازه گیری کارایی سرمایه گذاری

تا قبل از ارایه مدل ریچاردسون و وردی (۲۰۰۶) به منظور اندازه گیری کارایی سرمایه گذاری از متغیرهای همچون نسبت Q توپین و مخارج سرمایه ای استفاده می شد، اما در سال ۲۰۰۶ ریچاردسون جهت اندازه گیری کارایی سرمایه گذاری از مدلی استفاده نمود که براساس آن کارایی سرمایه گذاری به صورت مستقیم بر اساس سال و شرکت، اندازه گیری می شود. در مدل پیشنهادی ریچاردسون به علت عدم امکان مشاهده فرصت های سرمایه گذاری، سطح سرمایه گذاری مورد انتظار در نظر گرفته می شود. براساس این مدل فرض می شود که میانگین شرکت ها به جهت بقای در بازار، سرمایه گذاری کارا خواهند داشت و شرکتی سرمایه گذاری غیر کارا خواهد داشت که سطح سرمایه گذاری واقعی آن متفاوت از سطح سرمایه گذاری مورد انتظار آن باشد. در نتیجه در این مدل سرمایه گذاری کارا از طریق انحراف از سطح مورد انتظار اندازه گیری می شود. براساس پژوهش ریچاردسون (۲۰۰۶)، متغیر فروش برای تخمین و برآورد فرصت های سرمایه گذاری مورد انتظار به کار گرفته می شود. در مدل رگرسیونی ارائه شده توسط ریچاردسون، وردی، بیدل، یانگ و جیانگ پسماندهای مثبت (انحراف مثبت از سرمایه گذاری مورد انتظار) نشان دهنده انتخاب پروژه هایی با خالص ارزش فعلی منفی یا همان سرمایه گذاری بیش از حد و پسماندهای منفی (انحراف منفی از سرمایه گذاری مورد انتظار) نشان دهنده گذر از فرصت های سرمایه گذاری با ارزش فعلی خالص مثبت یا در واقع سرمایه گذاری کمتر از حد خواهد بود. قدر مطلق پسماندهای معادله رگرسیون به عنوان شاخص معکوس از کارایی سرمایه گذاری یعنی ناکارایی سرمایه گذاری می باشد.

تعریف توانایی مدیریت

در ادبیات موضوع اغلب ملاحظه می شود که دو مقوله توانایی و مهارت در تعریف، از نقاط مشترک زیادی برخوردار هستند. به عبارتی تشریح یکی از ابعاد، دیگری را پوشش می دهد. بنابراین لازم است در ابتدا تعریفی صریح از هر یک از این دو واژه ارائه شود.

توانایی، یک توان خصلتی با ثبات و وسیع را مصور می سازد که شخص را به دستیابی و نهایت عملکرد در مشاغل فیزیکی و فکری مقید می کند. در فرهنگ دهخدا نیز واژه توانایی در قالب صفات مترادف، مانند نیرومندی، اقتدار، قدرت، قوت و قدرت زور دست، طاقت، مجهود و

استطاعت تعریف شده است (دهخدا، جلد ۱۰۷۲: ۵) و مهارت ظرفیتی خاص برای انجام فیزیکی کارها است.

با توجه به تعاریف ارائه شده روشن است که توانایی و مهارت دو مقوله‌ای هستند که دارای موضوعات مفهومی هم پوش هستند و از این رو باید در تعیین مرز بین آنها دقت کافی مبذول شود. در تمیز دهی این دو موضوع میتوان به این مسئله توجه داشت که توانایی، خصیصه‌ای عام و گسترده است و می‌توان آن را خارج از مرزهای سازمان بسط داد، حال آنکه مهارت یک ویژگی کاری و شغلی خاص است که در حرفه معنا پیدا می‌کند و حوزه مفهومی آن در درون سازمان قرار می‌گیرد (پاری، ۱۹۹۶).

اندازه گیری توانایی مدیریتی

کمی کردن استعداد یا توانایی مدیران مانند بررسی نقش‌های مدیریتی در رابطه با عملکرد شرکت و تصمیمات سرمایه‌گذاری، پاداش‌های مدیران، حاکمیت شرکتی، آثار اقتصادی، مالکیت شرکت‌ها و تفاوت‌های بهره‌وری میان کشورها، پرسش اصلی بسیاری از پژوهش‌های مهم می‌باشد. پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که ویژگی‌های خاص یک مدیر (مانند توانایی، استعداد، شهرت و لقب) بر روی ستانده‌های اقتصادی مانند (درآمد و سود) اثرگذار هستند. بنابراین به همان اندازه که در عمل قابل توجه اند در مطالعات اقتصادی، مدیریت مالی و حسابداری نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).

بسیاری از این اندازه گیری‌ها باز هم جنبه‌هایی از شرکت که خارج از کنترل مدیریت باشد را انعکاس می‌دهد. برای مثال بازده غیرعادی سهام می‌تواند تحت تأثیر عوامل بسیاری به جز توانایی مدیریتی باشد. دمرجیان و همکاران روش مدیریتی جدیدی برای اندازه گیری توانایی مدیریتی بر اساس کارآیی مدیران در تبدیل منابع شرکت به درآمد در صنایع همگن معرفی کردند. آنها انتظار داشتند که مدیران با توانایی بیشتر نسبت به مدیرانی که توانایی کمتری دارند، از تکنولوژی‌های روز و روند صنعت آگاهی بیش تری داشته باشند و به طور قابل اتکاتری بتوانند تقاضا برای محصولات را پیش بینی و در پروژه‌های با ارزش تری سرمایه‌گذاری نمایند. به عبارت دیگر مدیران تواناتر می‌توانند با منابع در اختیارشان بیش ترین درآمد را کسب کنند و یا به عکس، منابع مورد نیاز را برای کسب میزان مشخصی از درآمد حداقل نمایند (دمرجیان و

همکاران (۲۰۱۲)، زیرا توانایی مدیریت به صورت مستقیم قابل اندازه گیری نیست. دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲)، ابتدا ویژگی‌های یک شرکت خاص مانند اندازه شرکت، سهم بازار، جریانهای نقدی مثبت، عمر شرکت و... که یا به تلاشهای مدیریت کمک می‌کنند و یا مانع از آنها می‌شوند، تعدیل نمودند. پس از تعدیل، کارآیی شرکت با استفاده از عوامل مشخص که به ویژگی‌های بازار و شرکت مربوط می‌شود که قابل پیش بینی هم هستند و مقادیر تبیین نشده را به عنوان توانایی مدیریتی معرفی نمودند.

پیامدهای توانایی مدیریت

در این بخش پیامدهای توانایی مدیریتی اعم از جنبه مثبت و منفی تشریح می‌گردد.

نقش مدیریت در ارتباط با کیفیت سود

مدیران همواره مسئولیت انتخاب و به کارگیری برآوردها و قضاوت‌های اساسی به کار گرفته شده را همانند اصول حسابداری بر عهده دارند، بنابراین مدیران مسئول کیفیت سود می‌باشند. کیفیت اصول حسابداری با کیفیت سود یکی نیست، اما این دو به صورت ذاتی، طوری باهم مرتبط هستند که قضاوت‌های به کار گرفته شده در انتخاب و به کارگیری چنین اصولی، مستقیماً بر کیفیت سود تأثیر می‌گذارد (اسماعیلی، ۱۳۸۶).

در مقوله نقش مدیریت باید متذکر شد که هر گونه تغییر ناگهانی در مدیریت می‌تواند استمرار عملیات تجاری را از مسیر عادی منحرف و بر ثبات سود اثر منفی داشته باشد. اگر مدیریت موفق شرکتی تغییر یابد، موجب بی‌ثباتی در عملکرد و سود خواهد شد. افزون بر آن، اگر مدیریت نتواند در محیط اجتماعی، سیاسی و یا اقتصادی شرکت تغییر ایجاد کند، از ثبات سود شرکت کاسته می‌شود. وقایع گذشته حاکی از ناتوانی شرکت در ایجاد تغییرات در محیط شرکت در زمان و شکل مناسب و نشان‌دهنده این مطلب است که مدیریت مشکلاتی داشته است. به عنوان نمونه، اگر صنایع خودروسازی در تشخیص سلیقه و تقاضای مشتریان عقب بماند، طبیعتاً از نظر سودآوری آتی نیز دچار مشکل خواهد شد (همان منبع).

نقش مدیریت در تجدید ارائه صورت‌های مالی

طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، صورت‌های مالی سنوات گذشته به دو دلیل، تغییر در رویه (اصل) حسابداری و اصلاح اشتباهات حسابداری تجدید ارائه می‌شوند. تغییر در رویه

حسابداری عبارت از بکارگیری رویه پذیرفته شده حسابداری به جای رویه پذیرفته شده دیگر است که قبلاً در صورت‌های مالی مورد استفاده قرار گرفته است. این امر می‌تواند به شکل اختیاری یا پیروی از استاندارد جدید صورت گیرد. اصلاح اشتباه نیز به‌خاطر ارائه نادرست یا حذف مبالغ و افشای اطلاعات به‌طور غیر عمدی در صورت‌های مالی صورت می‌گیرد، اما این اشتباهات می‌تواند حاصل دستکاری آگاهانه و عمدی سود توسط مدیریت باشد که این موارد جزء بی‌قاعدگی‌های حسابداری تلقی می‌شود (حسین کاظمی، ۱۳۹۰).

هرگاه در دوره جاری محرز گردد که صورت‌های مالی آن دوره یا دوره‌های قبل، در نتیجه وجود اشتباهاتی به شکل نادرست ارائه شده است، اصلاح آن اشتباهات از طریق تعدیل مانده اول دوره سود انباشته و تجدید ارائه صورت‌های مالی گذشته ضرورت پیدا می‌کند. انواع اشتباهاتی که می‌تواند باعث تجدید ارائه صورت‌های مالی گردد شامل اشتباهات محاسباتی و ریاضی، اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری، تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی، تغییر از یک رویه غیراستاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری و موارد تقلب است.

تحقیقات مختلفی که در ایران انجام شده اشاره به این دارد که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی نیز به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات گزارش می‌کنند. از آنجا که به نظر می‌رسد این روند همچنان ادامه داشته باشد، می‌توان انتظار داشت که صورت‌های مالی دوره جاری نیز در سال‌های بعد دستخوش اصلاح اشتباه شود و سودی که به عنوان سود خالص دوره جاری به سود (زیان) انباشته ابتدای دوره اضافه شده و مبنای تقسیم سود بین سهامداران و اعطای پاداش به مدیران قرار گرفته است، با رقم تعدیلات اصلاح گردد. بنابراین در صورت، افزایش یا ثابت ماندن تعداد این قبیل شرکت‌ها، بویژه با توجه به وجود شرکت‌هایی که تقریباً همه‌ساله چنین رقمی را گزارش می‌کنند و نیز با توجه به اهمیت رقم تعدیلات نسبت به سود خالص دوره، این تصور می‌تواند به ذهن برسد که اشتباهات حسابداری و اصلاح آن در دوره‌های آتی منافی را برای مدیریت شرکت‌ها به همراه دارد و اطلاعات حسابداری، علاوه بر این که عاری از اشتباه نیست، از تمایلات جانبدارانه نیز عاری نمی‌باشد (بهار مقدم و دولت آبادی، ۱۳۹۱).

مؤقتیت اکثر شرکت‌های سهامی عام مستلزم توانایی مدیریت در تأمین انتظارات بازار نسبت به رشد و پایداری سود است. قصور در تأمین انتظارات بازار می‌تواند به اعتماد سرمایه‌گذاران خدشه وارد نماید و بر سرمایه‌گذاری‌های بالقوه تأثیرگذار باشد. در حقیقت، اعتبار مدیریت، سرمایه‌ای ارزشمند است اما به راحتی می‌تواند در شرایط ارائه مجدد صورت‌های مالی دچار آسیب شود. اعتبار پایین، تمام عملکردهای شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. زمانی که مدیریت در دیدگاه عموم بدنام شود، این امر می‌تواند شدیداً بر دیدگاه بازار تأثیر گذاشته و ارزش شرکت در بازار را نیز تحت الشعاع قرار دهد. به بیان دیگر، می‌توان ادعان نمود، دلیل خدشه وارد شدن به اعتبار مدیریت آن است که سرمایه‌گذاران به تجدید ارائه صورت‌های مالی واکنش منفی نشان می‌دهند (کاظمی، ۱۳۹۰).

ارائه مجدد برای بازار حاوی اطلاعات جدیدی است. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اخبار ارائه مجدد فقط بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته نیست، بلکه نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن نیز محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و کاهش کیفیت سودهای گزارش شده می‌گردد (ژیا، ۲۰۰۶).

توانایی مدیریت در تخمین اقلام تعهدی

اقلام تعهدی شاخص مهمی برای تشخیص کیفیت سود است و در ارزشیابی سهام کاربرد دارد. نقش اقلام تعهدی در تغییر یا اصلاح شناسایی جریان‌های نقد است و مبالغ تعدیل شده (سود تعدیلی) طبق بیانیه مفاهیم حسابداری شماره یک، معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد شرکت است. به هر حال، اقلام تعهدی اغلب بر مبنای فرض‌ها و برآوردهایی است که اگر اشتباه باشد باید اقلام تعهدی و سود آتی اصلاح شود. بنابراین، کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود با توجه به اندازه خطاهای برآوردی کاهش می‌یابد. براساس رویکرد تعهدی در صورت تحقق درآمدها و وقوع هزینه‌ها می‌توان سود را گزارش نمود. از آنجا که در مبنای تعهدی لزوماً شناسایی درآمدها و هزینه‌ها همراه با دریافت و پرداخت وجه نقد نبوده و در محاسبه سود نیز از پیش‌بینی‌ها و برآوردها استفاده می‌شود، بنابراین این پرسش مطرح می‌شود که تا چه میزان می‌توان به این رقم در هنگام اخذ تصمیم اطمینان کرد؟ پاسخ به این پرسش از این جهت اهمیت

پیدا می کند که اخذ تصمیم نادرست به سبب اطلاعات ناکافی و ناصحیح موجب می شود که تسهیم منابع به صورت ناعادلانه انجام شود (قائمی و همکاران، ۱۳۸۷).

عبارت کیفیت سود، به توانایی مدیران در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری در اندازه گیری و گزارشگری سود اشاره دارد. اقلام اختیاری ممکن است شامل انتخاب از بین اصول یا استانداردهای حسابداری و بکارگیری برآوردها و زمان بندی معاملات برای شناسایی اقلام غیرعادی در سود باشد (همان منبع).

سود حسابداری از دو قسمت تعهدی و نقدی تشکیل می شود. مدیر در ارتباط با قسمت تعهدی سود، به منظور رعایت استانداردهای حسابداری، با استفاده از دانش و آگاهی خود در زمینه صنعت مورد فعالیت شرکت، از تخمین و قضاوت استفاده می کند. مثلاً مدیر هنگام تعیین میزان هزینه مطالبات مشکوک الوصول، تعیین عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی های استهلاک پذیر جهت محاسبه هزینه استهلاک و تعیین میزان خسارت احتمالی در مورد دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت و... از قضاوت و تخمین استفاده می کند. حال اگر مدیر دانش و آگاهی بیشتری در مورد صنعت مورد فعالیت خود داشته باشد توانایی بیشتری جهت انجام قضاوت و تخمین دقیق تر و صحیح تر در مورد اقلام تعهدی خواهد داشت که این منجر به ارائه صادقانه سود حسابداری و در نتیجه باعث بهتر شدن کیفیت سود می شود (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲). خطای برآورد اقلام تعهدی به عنوان عاملی است که کیفیت سود حسابداری را کاهش می دهد. نوروش و همکاران (۱۳۸۵)، (۱۳۸۸) و دستگیر و رستگار (۱۳۹۰) نیز در ایران نشان دادند که با افزایش خطای برآورد اقلام تعهدی، کیفیت سود کاهش می یابد.

به طور کلی از مدیران توانا انتظار این است که از مشتری محوری و شرایط کلان اقتصادی آگاه بوده، از منافع آتی دارایی های ضبط شده آگاهی لازم را داشته، استانداردهای پیچیده را درک کرده و آن ها را اجرا نمایند. مدیران توانا اقلام تعهدی را با دقت بیشتری نسبت به مدیران با توانایی کم تخمین می زنند. به عنوان مثال هنگام تخمین میزان مطالبات مشکوک الوصول، یک مدیر با توانایی کم ممکن است از یک نرخ تاریخی (گذشته) استفاده کند، در حالیکه، یک مدیر با توانایی بالا ممکن است از یک نرخ تاریخی تعدیل شده استفاده نماید. یعنی نرخ تاریخی را با استفاده از ملاحظات شرایط کلان اقتصادی، روند صنعت و تغییراتی که در نوع مشتریان ایجاد می شود، تعدیل نماید. همچنین از مدیران توانا انتظار است تا نرخ استهلاک و ارزش بازار

و سایر تخمین‌های مربوط به اقلام تعهدی را دقیق‌تر و قابل‌توجه‌تر گزارش نمایند. در نتیجه برای اثبات و استوار نگه‌داشتن شرکت از یک مدیر توانا انتظار بر این است که سود را با کیفیت بالا گزارش کند (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).

توانایی مدیران در هموارسازی سود (تأثیر منفی توانایی مدیریت)

هموارسازی سود که در ادبیات حسابداری از آن تحت عنوان مدیریت سود نام برده می‌شود، مداخله‌ی هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی برون سازمان شرکت به قصد کسب منافع شخصی است (اسچپیر، ۱۹۸۹). مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و ساختار معاملات را در جهت تغییر گزارشگری مالی دستکاری نمایند. این هدف یا به قصد گمراه کردن برخی از صاحبان سهام در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت یا تأثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آن‌ها منوط به دستیابی به سود مشخصی است (هیلی و واهلن، ۱۹۹۸).

ناظمی (۱۳۸۹) شیوه‌های اقدام یک مدیر در هموارسازی سود را به شرح زیر طبقه‌بندی نموده است:

- ۱) انتخاب رویه‌های حسابداری: انتخاب رویه‌های حسابداری بر زمان‌بندی شناخت درآمدها و هزینه‌ها در محاسبه سود تأثیر می‌گذارد. به عنوان مثال رویه‌هایی که شناخت درآمدها را به جلو و تشخیص هزینه‌ها را به تأخیر می‌اندازد، سود گزارش شده را افزایش می‌دهد.
- ۲) استفاده از رویه‌های حسابداری یا برآوردهای اختیاری: حتی بعد از اینکه مدیریت شرکت رویه‌های حسابداری را انتخاب کرد، هنوز این اختیار وجود دارد که چگونه اصول حسابداری به کار گرفته شود. به عنوان مثال، در مورد برآورد عمر مفید دارایی‌های ثابت، تعیین مقدار ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، برآورد ارزش اسقاط و... اختیار وجود دارد.
- ۳) زمان‌بندی رویه حسابداری: هنگامی که رویدادهای حسابداری نیازمند افشا در صورت‌های مالی هستند، مدیریت اختیار دارد که چه موقع و چگونه آن‌ها را شناسایی نماید. به عنوان مثال، در مورد دارایی‌های معیوب این اختیار برای مدیران وجود دارد که چه مقدار از آن را مستهلک نماید.

۴) زمان‌بندی: زمان‌بندی تحصیل و خرید دارایی‌ها می‌تواند بر سود حسابداری تأثیر بگذارد. مدیریت می‌تواند زمان و مقدار سرمایه‌گذاری در هزینه‌های تحقیق و توسعه، تبلیغات و

نگهداری را انتخاب نماید و هم چنین در مورد زمان بندی فروش اموال، ماشین آلات و تجهیزات برای تسریع بخشیدن یا به تأخیر انداختن شناخت سود و زیان تصمیم می گیرد.

به طور کلی مدیریت سود به دو طبقه گسترده طبقه بندی می شود: (۱) دستکاری در اقلام تعهدی اختیاری و (۲) دستکاری در فعالیت های واقعی که چهار شیوه مطرح شده در بالا نیز در قالب همین دو طبقه قرار می گیرند (فرزانی و رضاپور، ۱۳۹۰).

مدیریت اقلام تعهدی اختیاری: حسابداری تعهدی حق انتخاب قابل توجهی به مدیران در تعیین سود در دوره های زمانی متفاوت اعطا می کند. در واقع تحت این نوع از سیستم حسابداری، مدیران کنترل چشمگیری بر زمان تشخیص برخی از اقلام هزینه از جمله هزینه های تبلیغات و مخارج تحقیق و توسعه دارند (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۰). مدیریت می تواند برای بهتر جلوه دادن عملکرد شرکت و افزایش قابلیت پیش بینی سودهای آینده، در اقلام تعهدی سود دست برده و به اصطلاح امروزی سود را مدیریت نماید. به بیان دیگر، مدیران تلاش می کنند تا با انتخاب روش های مجاز حسابداری، نتایجی قابل پیش بینی و ثابت خلق کنند، زیرا اغلب سرمایه گذاران و مدیران اعتقاد دارند شرکت هایی که روند سودآوری مناسبی دارند و سود آن ها دچار تغییرات عمده نمی شود نسبت به شرکت های مشابه، ارزش بیشتر و قابلیت پیش بینی و مقایسه بیشتری دارند. از سوی دیگر، با توجه به تئوری نمایندگی مدیران می توانند از انگیزه های لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند (سجادی و عربی، ۱۳۹۰). این نوع مدیریت سود از طریق تغییر فعالیت های اقتصادی اساسی یک شرکت صورت نمی گیرد، بلکه از طریق انتخاب روش های حسابداری و برآوردهای حسابداری انجام می شود. به عبارت دیگر، مدیریت از طریق اقلام تعهدی اختیاری به آرایش ارقام حسابداری مطابق با اهداف مطلوب خود می پردازد (ناظمی، ۱۳۸۹).

مدیریت واقعی سود: تمایل به دستیابی به قیمت بالای سهام و یا سطح مطلوبی از سود، مدیران شرکت را بر آن می دارد تا به مدیریت سود روی آورند. به منظور دستیابی به سود مورد نظر، مدیران می توانند تا پایان سال صبر کنند و از اقلام تعهدی اختیاری برای مدیریت سود گزارش شده استفاده نمایند، اما این راهکار ممکن است این ریسک را در برداشته باشد که مقدار سودی که برای دستکاری مدنظر است، از اقلام تعهدی اختیاری موجود بیشتر باشد، زیرا اختیار در مورد اقلام تعهدی از طریق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری محدود شده است.

همچنین فرض بر این است که رویدادهای اقتصادی اساسی یک شرکت، توانایی مدیران را برای گزارش سود معوق (تعهد شده) دچار محدودیت می‌سازد. در نتیجه، این امکان وجود دارد که مدیران نتوانند از طریق ارقام تعهدی اختیاری در پایان سال به سود مورد نظر خود دست یابند. مدیران می‌توانند از طریق دستکاری فعالیت‌های عملیاتی واقعی در طول سال این ریسک را کاهش دهند. دستکاری فعالیت‌های واقعی کمتر در معرض محدودیت است. مزیت دیگر جایگزین کردن فعالیت‌های واقعی برای دستکاری سود، این است که حسابرسان و قانون‌گذاران کمتر به چنین رفتارهایی توجه نمایند. با این وجود، این نوع دستکاری چندان بدون هزینه هم نیست، زیرا این احتمال وجود دارد که جریان‌های نقدی در دوره‌های آتی به طور غیرمستقیم (منفی) تحت تأثیر اعمالی قرار گیرد که در حال حاضر برای افزایش سود انجام می‌شود (همان منبع). در ادامه به دو نمونه از تحقیقات انجام شده در مورد پیامدهای دستکاری فعالیت‌های واقعی اشاره می‌شود که به شرح زیر است:

توماس و ژانگ (۲۰۰۲) شواهدی پیرامون دستکاری فعالیت‌های واقعی از طریق اضافه تولید ارائه می‌دهند. به عبارت دیگر، مدیران بیش از مقدار لازم برای فروش و سطح عادی موجودی کالا، تولید می‌کنند و از این طریق بهای تمام شده کالای فروش رفته گزارش شده را کاهش داده و در نتیجه سود گزارش شده افزایش می‌یابد. اگر چه این راهکار حاشیه سودآوری را بهبود می‌بخشد، اما شرکت متحمل هزینه‌هایی می‌گردد و سطح عادی جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت را کاهش می‌دهد.

نتایج تحقیق چودهری (۲۰۰۶) حاکی از آن است که مدیران تخفیفات قیمتی ارائه می‌دهند تا از این طریق میزان فروش را ارتقا بخشند. حجم فروش افزایش یافته در موقعی که شرکت بار دیگر قیمت‌های قدیمی را وضع می‌کند احتمالاً از بین می‌روند. در واقع این عمل سودآوری آتی را به دوره جاری منتقل می‌سازد و در نتیجه سودآوری آتی ممکن است به واسطه مدیریت سود مورد آسیب واقع گردد.

به طور کلی، هنگامی که مدیران، سود را از طریق فعالیت‌های واقعی دستکاری می‌کنند به سه دلیل شرکت را دچار آسیب و زیان می‌کنند. اول اینکه در صورت انجام این نوع دستکاری، قراردادهای شرکت را ملزم می‌کند تا پاداش مالی بیشتری به مدیران بدهند و دوم اینکه وقت و انرژی‌ای که مدیران صرف دستکاری فعالیت‌های واقعی می‌کنند اغلب همان وقت و انرژی‌ای

است که می‌بایست صرف فعالیت‌های تولیدی و سودآور کنند و سوم نتایج تحقیق بار- گیل و بیچاک (۲۰۰۳) نشان داد که این نوع دست‌کاری‌ها، هزینه‌های اقتصادی واقعی به دنبال دارد که این موضوع با تحقیقات دیگر محققان مورد تأیید قرار گرفت.

در نتیجه، با توجه به مطالب مطرح شده در قسمت معیارهای ارزیابی کیفیت سود، اگر مدیر با استفاده از طرق مطرح شده در بالا اقدام به هموارسازی سود کند، باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. با توجه به اینکه، هدف کلی این تحقیق بررسی تأثیر توانایی مدیران بر کارایی سرمایه‌گذاری و ریسک سقوط قیمت سهام است و توانایی مدیریتی شامل دانش مدیران در هموارسازی سود، مهارت مدیران در تخمین ارقام تعهدی، ادراک مدیران در انتخاب روش‌های حسابداری و آگاهی مدیران در انتخاب پروژه‌ها و خلاقیت مدیران در تخصیص بهینه منابع و... است. در نتیجه این تحقیق به بررسی تأثیر تمام توانایی‌های مدیریتی (خواه جنبه مثبت و خواه جنبه منفی آن) به طور یکجا بر کارایی سرمایه‌گذاری و ریسک سقوط قیمت سهام می‌پردازد.

نتیجه گیری

در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر توانایی مدیریتی بر کارایی سرمایه‌گذاری پرداخته شد. کارایی سرمایه‌ها به طور مفهومی زمانی حاصل می‌شود که شرکت تنها در تمام پروژه‌های با ارزش فعلی خالص مثبت سرمایه‌گذاری نمایند. همانگونه که تشریح گردید عوامل متعددی بر کارایی سرمایه‌گذاری اثر گذار است که از جمله آنها می‌توان به عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی اشاره کرد. هرچقدر کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد انتظار می‌رود شرکت در طرح‌های سرمایه‌گذاری بهینه‌تر سرمایه‌گذاری نماید. با توجه به اینکه مدیران در نهایت مسئول امور جاری شرکت می‌باشند انتظار می‌رود که هرچقدر توانایی و مهارت آنها بیشتر باشد میزان اثرگذاری آنها نیز بیشتر باشد. توانایی و مهارت مدیران می‌تواند دارای پیامد مثبت و منفی باشد. برای مثال توانایی مدیران در تجدید ارائه صورت‌های مالی، تخمین ارقام تعهدی، هموارسازی سود و کیفیت سود نمونه‌ای از این پیامدهای مثبت و منفی ویژگی توانایی مدیران است. در ارتباط با نقش توانایی مدیریتی در تصمیمات سرمایه‌گذاری از دو دیدگاه استفاده گردید. در دیدگاه اول که به دیدگاه قراردادهای کارا معروف است انتظار بر این بود که مدیران توانا تر در مقایسه با سایر مدیران، سرمایه‌گذاری کارا تری داشته باشند. براساس این دیدگاه، مدیران توانا از توانایی بیش‌تری جهت پیش‌بینی و زمان‌بندی طرح‌های اقتصادی

و هم چنین میزان بازده اقتصادی ناشی از این سرمایه گذاری ها برخوردارند. علاوه بر این، چون این مدیران بر فرآیند گزارشگری مالی احاطه دارند، به شیوه قابل اتکاتری می توانند اطلاعات شرکت را تبدیل و ترکیب نمایند. علاوه بر این هر اندازه توانایی بیش تر باشد انتظار می رود پیش بینی آتی آنها از ریسک و بازده ناشی از طرح های سرمایه گذاری دقیق تر باشد و در نتیجه بر اساس این دید انتظار می رود که سرمایه گذاری آنها کاراتر باشد. اما بر اساس دیدگاه دوم که به دیدگاه منفعت طلبی مدیران شناخته می شود انتظار بر این است که مدیران توانا، تاکید زیادی بر ارتقا جایگاه خود داشته، در نتیجه ممکن است اقداماتی انجام دهند که باعث تشدید مشکلات نمایندگی گردد. برای مثال مدیران تواناتر ممکن است دارای اطمینان بیش از حد بوده و این ویژگی آنها ممکن است منجر به برآورد بیش از حد بازده پروژه ها گردد. این اطمینان بیش از حد ممکن است منجر به انحراف در تصمیمات سرمایه گذاری گردد.

منابع

- اسماعیلی، شاهپور؛ ۱۳۸۶، «کیفیت سود». حسابداری، سال ۲۱، ش ۱۸۴، ۲۷-۳۸.
- بادآورنهدی، یونس. تقی زاده خانقاه، وحید (۱۳۹۳). ارتباط بین برخی مکانیزم های حاکمیت شرکتی و کارایی سرمایه گذاری در مراحل چرخه عمر. *دانش حسابداری*، ۵ (۱۸)، ۱۴۰-۱۱۳.
- بهارمقدم، مهدی؛ دولت آبادی، مهدیه؛ ۱۳۹۱، «بررسی مقایسه ای کیفیت سود گزارش شده با سود تجدید ارائه شده». *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، سال ۴، ش ۱۴، ۱-۱۹.
- پی نو، ریموند. (۱۳۸۶). "مدیریت مالی" ترجمه علی جهانخانی و علی پارسائیان، جلد دوم، تهران، انتشارات سمت: صص ۴۴-۲۵
- تهرانی، رضا. نوربخش، عسکر (۱۳۸۵). مدیریت سرمایه گذاری، تهران: انتشارات نگاه دانش.
- تقفی، علی. مازار یزدی، مصطفی (۱۳۸۹)، کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه گذاری. *پژوهش های حسابداری مالی*. ۲ (۴)، ۲۰-۱.
- حقیقی، محمد عل (۱۳۸۰). مدیریت رفتار سازمانی، تهران: نشر ترمه.
- دستگیر، محسن؛ رستگار، مجید؛ ۱۳۹۰، «بررسی رابطه بین کیفیت سود (پایداری سود)، اندازه اقلام تعهدی و بازده سهام با کیفیت اقلام تعهدی». *پژوهش های حسابداری مالی*، سال ۳، ش ۱، ۳۹-۵۴.
- دهخدا، علی اکبر. "فرهنگ دهخدا"، جلد ۵، ص ۱۰۷۲.
- فرزانی، حجت اله؛ رضا پور، نرگس؛ ۱۳۸۹، «بررسی مدیریت سود». *اقتصاد بورس*، ش ۹۰، ۴۰-۴۷.

قائمی، محمدحسین؛ جمال لیوانی، علی؛ ده بزرگی، سجاد؛ ۱۳۸۷، «کیفیت سود و بازده سهام شرکت ها». بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، ش ۵۲، ۷۱-۸۸.

کاظمی، حسین؛ ۱۳۹۰، «تجدید ارائه صورت های مالی؛ عوامل موثر و وانش نسبت به آن ها». دانش حسابداری، سال ۷، ش ۲۴، ۱۸-۷۷.

مدرس، احمد و حصارزاده، رضا (۱۳۸۷)، «کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری»، فصلنامه ی بورس اوراق بهادار، سال ۱، شماره ۲، صص ۱۱۶-۸۵.

ناظمی اردکانی، مهدی؛ ۱۳۸۹، «مدیریت سود مبتنی بر ارقام حسابداری در مقابل مدیریت واقعی سود». حسابداری رسمی، ش ۸، ۱۱۴.

نوروش، ایرج؛ مشایخی، بیتا؛ برقی، زهرا؛ ۱۳۸۸، «بررسی تأثیر اقلام تعهدی بر کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». حسابداری مالی، سال ۱، ش ۳، ۳۱-۵۳.

نوروش، ایرج؛ ناظمی، امین؛ حیدری، مهدی؛ ۱۳۸۵، «کیفیت اقلام تعهدی و سود با تاکید بر نقش خطای پرآورد اقلام تعهدی». بررسی های حسابداری و حسابرسی، ش ۴۳، ۱۳۵-۱۶۰.

وستون، فرد و یوجین بریگام (۱۳۸۶) «مدیریت مالی» جلد دوم، ترجمه از حسین عبیده تبریزی و فرهاد حنیفی، انتشارات آگه - انتشارات پیشبرد.

یعقوب نژاد، احمد؛ بنی مهر، بهمن؛ شکری، تعظم؛ ۱۳۹۱، «ارائه الگویی برای اندازه گیری مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». حسابداری مدیریت، سال ۵، ش ۱۲، ۱-۱۶.

- Baker, M. , Ruback, R. S. , Wurgler, J. (2007). Behavioral Corporate Finance: A Survey. In: Eckbo, E. (Ed.) , *The Handbook of Corporate Finance: Empirical Corporate Finance*, Elsevier, New York, pp: 145-186 .
- Bar-Gill, O. , Bebchuck, L. , (2003). Misreporting Corporate Performance. Available. www.ssrn.com
- Bar-Gill, O. , Bebchuck, L. , (2003). Misreporting Corporate Performance. Available at www.ssrn.com
- Beatty, Anne, Joseph Weber and J. Scott, (2007) , The Role of Accounting Quality in Reducing Investment Inefficiency in the Presence of Private Information and Direct Monitoring, *Working paper, The Ohio State University* .
- Biddle, G. , Hilary, G. and Verdi, R. S. 2009. How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48: 112-131 .
- Biddle, Gary and Gilles Hilary, (2006). Accounting Quality and Firm-level Capital Investment, *The Accounting Review*, vol8
- Demerjian, P. ,Lev, B. , McVay, S. , (2013). Managerial Ability and Earnings Quality. *The Accounting Review* 88, 463-498 .

- Francis, J. , R. LaFond, P. Olsson, and K. Schipper. 2005. The market pricing of accruals quality. *Journal of Accounting and Economics* 39 (2): 295-327 .
- Habib, e. 2014. managerial Ability, Investment Efficiency and stock price crash risk. Working paper, Available at: www.ssrn.com
- Healy, P. M. , & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383 .
- Huang, W. , F. Jiang, Z. Liu, and M. Zhang. 2011. Agency cost, top executives' overconfidence, and investment-cash flow sensitivity—Evidence from listed companies in China. *Pacific-Basin Finance Journal* (3): 261-277 .
- Hubbard, R. 1998. Capital-market imperfections and investment. *Journal of Economic Literature*, 36, 193-225
- Jensen, M. C. , and W. H. Meckling. 1976. Agency costs and the theory of the firm. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360
- Lambert, R. 2001. Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1-3): 3-87 .
- Leverly, J. T. , & M. F. Grace 2011. Dupes or Incompetents? An Examination of Management's Impact on Firm Distress. *Journal of Risk and Insurance*, Vol 79, No 3, Pp 751-783 .
- Parry, S. B. (1996) .The Quest For Competencies, *Training*, July,pp. 48-56 .
- Richardson, S. (2006). Over-investment of free cash flow. *Review of Accounting Studies*, Vol 11, Pp159-188 .
- Schipper, k. (1989). Commentary on earning management. *Accounting Horizom* 3: 91-102 .
- Stein, J. 2003. Agency information and corporate investment. *In Handbook of the Economics of Finance*, edited by George Constantinides, Milt Harris and René Stulz, Elsevier. 111-165 .
- Verdi, R. 2006. Financial Reporting Quality and Investment Efficiency. Unpublished PhD Dissertation, Faculties of th eUniversity of Pennsylvania in Partial Fulfillment, or www.ssrn.com
- Xia, W. (2006) ..Accounting Restatements: A comparison Between China and USA *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2, 10 .
- Yang, J. , and Jiang, Y. (2008). Accounting information quality, free cash flow and overinvestment: A Chinese study. *The Business Review*, 11 (1): 159-166.

The Effect of Managerial Ability on Investment Efficiency

Daruosh Foroghi¹, Amin Sakiani²

Received : 2016/04/22

Approved: 2016/08/21

Abstract

Investment efficiency in a conceptual framework means the acceptance of the projects with positive NPV, and investment inefficiency means rejecting these investments opportunities (underinvestment) or investing in projects with negative NPV (overinvestment). One of the factors that has especially effect on the investment efficiency or inefficiency is management ability. Management ability has positive and negative aspects. Based on the positive side and according to a view as efficient contracts view it does expect that as much as manager' ability would be high, they can better estimate the risk and return of investment projects and furthermore they predict accurately revenues and costs of the projects. In general, in this approach their selected projects are more efficient. On the other hand according to self-interest perspective, competent managers has much emphasis on [their standing]. Therefore they may choose projects that meet their interests in the first place and in consequence, they choose investment projects that are not enough efficient.

Keywords: Managerial ability, Overinvestment, Underinvestment. Financial Reporting Quality.

JEL classification: G11

¹ Associate Professor of Accounting, University of Isfahan, (Aminghaedrahmatii@gmail.com)

² MS.c of Accounting, Corresponding author (amin.sakiyabi25@yahoo.com)

The Relationship between Audit Specialization and Audit Delay with Accounting Conservatism

Ahmad Khodamipor¹, Somaye Hosseini niya²

Received: 2015/12/12
Approved: 2016/04/13

Abstract

The audited financial statements tend to have better information content, leading users to make better decisions and thus generating greater economic benefits. This paper, investigated the relationship between audit specialization and audit delay and accounting conservatism. The sample consists of 64 companies listed on Tehran Stock Exchange, in the period 1387-1393 and for testing the hypothesis the statistical panel data regression was exerted. In this research for measuring conservatism; was used the model developed by Ball and Shivakumar (2005) and the model developed by Palmrose) 1988 (was used for measuring of audit specialization. The results show that there is no significant relationship between audit specialization and accounting conservatism. Also, the results show that there is a negative and significant relationship between audit delay and accounting conservatism. Means, the more; the number of days between the end of the year and date of the auditor's report, the less the quality of numbers in financial statements is.

Keywords: Accounting conservatism; Quality of accounting information, Audit specialization and Audit report.

JEL classification: M41, M42

¹ Associate Professor of Accounting, Shahid Bahonar Kerman University, (khodamipour@uk.ac.ir)

² PhD Student in Accounting, Shiraz University, Corresponding author, (sommaye.hosseini69@gmail.com).

The Study Effect of Corporate Governance Mechanisms on Conditional Conservatism

Kaveh Parandin¹, Mehrdad Ghanbari², Mohamad Derakhshani Derakhsh³

Received: 2016/04/12

Approved: 2016/08/14

Abstract

Conservatism has a relationship with corporate governance mechanisms and both of them play an important role in reducing information asymmetry and agency costs in contracts. Conservatism can limit Opportunistic behaviour of company management in financial reporting. The overall goal of this study is to investigate corporate governance mechanisms' effect on conditional conservatism. In this study, were used 125 data of firms listed in the Tehran Stock Exchange in the period of 1388 to 1392. The research have been considered elements of corporate governance mechanisms as independent variables and conditional conservatism as the dependent variable and three-variable of firm size, ratio of market value to book value of equity and financial leverage as control variables. To conduct this research, were presented a main hypothesis and four secondary hypotheses and for data analysis was used Eviews 8 and Spss 18 statistical software. The research method is correlation type and is functional based on objective. The results of the hypothesis show that the mechanism of corporate governance has a positive effect on conditional conservatism.

Keywords: Corporate governance mechanism, Institutional ownership, Managerial ownership, Ownership of major shareholders, Conditional conservatism

JEL classification: G34

¹ Ph. D Student in Accounting, Instructor in Payame Nour, Corresponding author, (Kparandin@gmail.com)

² Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Kermanshah Branch, (mehrdadghanbary@yahoo.com)

³ Ph.D Student in Accounting, (m.derakhshani2020@yahoo.com)

How Big Data will Change Financial Accounting?

Ali Saghafi¹, Musa Javani Ghalandari²

Received : 2015/02/04

Approved: 2015/05/23

Abstract

Big Data consists of voluminous data sets that they cannot be reasonably analyzed by using Database management systems or traditional software programs. The reason for this popularity is growing amount of information that are available by developments in computing and telecommunications technology, particularly the Internet and environmental sensing. as different types of data become available, Big Data will have significant implication for financial accounting. The textual, video, audio and image information are available via Big Data, could improve financial accounting and financial reporting procedure. Big Data in financial accounting will enhance the quality and relevance of accounting information, cause to increase transparency which results in improvement of stakeholder decision making. In financial reporting, Big Data could be helpful in creation and refinement of accounting standards, furthermore Big Data assure that with the evolution of dynamic, global and real economy; accounting profession will continue to provide useful information.

Keywords: Big Data, Financial Accounting, Fair value Accounting.

JEL classification: M41

¹ Prof. of Accounting, Allame Tabatabaie'i University, (saghafi@atu.ac.ir)

² Ph. D Student in Accounting, Allame Tabatabaie'i University, Corresponding author, (musa_javani@ut.ac.ir)

Matching Ethical Propositions in Islamic Texts and Accounting Texts

Mostafa Abdi¹, Mehdi Kazemi Olom², Alireza Akbari Emami³

Received : 2015/12/17

Approved: 2015/04/03

Abstract

Research in the field of ethics and accounting mostly dealt with peripheral issues. Few studies have investigated the origins of moral accounting. This study attempts to take a new step in the field of moral accounting assumptions. According to Islamic teachings, respect for human rights and the consent of God is the ultimate criterion of morality. Every nature is favored by God, is a good indicator. The study, at the first step, introduce the moral famous propositions such as justice, fairness and disclosure, virtue and truth telling, accountability and fair accounting and recognition of profit in Islamic texts, the Koran, Nahjolbalaghe and other traditions and then was referred to the views of scholars accounting. The study attempts to analyze and describe the method to confirm the moral premise of accounting practice with the implementation of ethical propositions in Islamic texts and accounting texts. The findings of this study conforms moral propositions in Islamic texts and accounting texts. The study confirmed a new approach to ethical accounting.

Keywords: Ethics, Islam, Accounting, Implementation, Propositions.

JEL classification: A10, D80

¹ Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University, Ghazvin Branch, Corresponding author, (abdi_accounting@yahoo.com)

² Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University, Ghazvin Branch, (mkolum1361@gmail.com)

³ Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University, Ghazvin Branch, (ar.akbary@gmail.com)

The Study of Reporting Language (XBRL) Dimensions and Acceptance Levels

Mahnaz Nojavan¹, Mehdi Mohamadi², Mehdi fil Saraei³

Received : 2015/10/02

Approved: 2016/01/03

Abstract

Nowadays, Extended Business Reporting language (XBRL) is as a revolution in financial reporting that causes to reduce production expenses and errors and faster and easier reaching to the information and increasing of quality characteristic that related to the information for users, producers and some users of financial statements information. The using of XBRL is an essential issue for all companies but majority of companies still resist versus of using that without a foreign structure. The lack of a structure for internal using of XBRL and the spread of free action in what a Companies answer to the financial statements needs, has converted to the XBRL that caused differences levels of using this language. This currently paper has done by library way and reviewing information that related to this field. First of all we address the extended business reporting language (XBRL) explanation and differences levels of acceptance and then explains the Iran situation in accepting field and implication of this language.

Keywords: Financial reporting, Extended Business Reporting Language, Acceptance levels of XBRL

JEL classification: M41

¹ MSc. of accounting, Corresponding author,(nojavanmahnaz@gmail.com)

² Ph.D of Accounting, (mehdimohammadi11671@gmail.com)

³ Ph.D Student in Accounting, Islamic Azad University, Bojnord Branch, (Filsaraei@yahoo.com)

TABLE OF CONTENT

The Study of Reporting Language (XBRL) Dimensions and Acceptance Levels	1
Mahnaz Nojavan, Mehdi Mohamadi, Mehdi fil Saraei	
Matching Ethical Propositions in Islamic Texts and Accounting Texts	17
Mostafa Abdi, Mehdi Kazemi Olom, Alireza Akbari Emami	
How Big Data will Change Financial Accounting?	35
Ali Saghafi, Musa Javani Ghalandari	
The Study Effect of Corporate Governance Mechanisms on Conditional Conservatism	51
Kaveh Parandin, Mehrdad Ghanbari, Mohamad Derakhshani Derakhsh	
The Relationship between Audit Specialization and Audit Delay with Accounting Conservatism	73
Ahmad Khodamipor, Somaye Hosseini niya	
The Effect of Managerial Ability on Investment Efficiency	97
Daruosh Foroghi, Amin Sakiani	

IN THE NAME OF GOD
Quarterly Journal of Accounting Research
Autumn 2016, Vol 6, Number 22

Jornal of

Accounting research

Licence Holder: Alzahra University
Director: Rahmani. Ali, Associate Prof. Alzahra University
Editor in chief: Mashayekh. Shahnaz, Associate Prof. Alzahra University
Executive Manager: Behbahaninia. Parisa saadaat, Assistant Prof. Alzahra University
Editorial Board:
Behbahaninia, Parisa saadaat, Assistant Prof. of Alzahra University
Hejazi, Rezvan, Prof. of Alzahra University
Hoseini, Seyed Ali, Assistant Prof. of Alzahra University
Haghighat, Hamid, Associate Prof. of Imam Khomeini International University
Khodadadi, Vali, Associate Prof. of Chamran University
Khalifesoltani, seyed Ahmad, Associate Prof. of Alzahra University
Kashanipour, Mohamad, Associate Prof. of Tehran University
Kordestani, Gholamreza, Associate Prof. of Imam Khomeini International University
Mashayekh, Shahnaz, Associate Prof. of Alzahra University
Mashayekhi, Bita, Associate prof. of Tehran university
Mollanazari, Mahnaz, Associate Prof. of Alzahra University
Mehrani, Kaveh, Associate Prof. of Tehran university
Valizadeh, Azam, Assistant Prof. of Alzahra University
Scientific Editor: Behbahaninia, Parisa saadaat
Literally editor: Taheri, Mandana
English Editor: Mostafaie, Parasto
Cover Designer: Samadian, Maryam
Lay out editor: Esfandi, Khadijeh
Coordinator: Pakkhesal Azam, Esfandi Khadijeh
Address: Alzahra University, Vanak ,Tehran - Iran. P. O Box 1993893973
Tel: (+9821) 85692421- 85692745
Fax: 88252178
Website: <http://ijar.alzahra.ac.ir/>
Email: jar@alzahra.ac.ir